Verfassungsorientiertes System des Steuerrechts

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
DOKTORS DER RECHTE
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster/Westfalen

vorgelegt von

Dr. Günter Scheipermeier
aus Emsdetten

1977

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547208_0020

Verfassungsorientiertes System des Steuerrechts

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
DOKTORS DER RECHTE
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster/Westfalen

vorgelegt von

Dr. Günter Scheipermeier

aus Emsdetten

1977

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Dekan: Prof. Dr. Norbert Achterberg

Referent: Prof. Dr. Paul Kirchhof

Korreferent: Prof. Dr. Dr. Werner Krawietz

Tag der mündlichen Prüfung: 16. 2. 1977

INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung
1. Problemstellung 1
2. Gang der Darstellung 1

A. Wandlungen im System des Steuerrechts 1o
1. Die Funktionalisierung des Steuerrechts 1o
2. Verfassungsrechtliche Durchdringung 32

B. Der allgemeine Systemgedanke im Hinblick auf das Steuerrecht 4o
1. Entwicklung eines adäquaten Systembegriffs 4o
2. Funktionen von Rechtssystemen 54
3. Konstitution von Prinzipien 59

C. Verfassungsgemäße Besteuerung in bezug auf das Steuersystem 63
1. Finanzrechtliche Regelung und grundrechtliche Abwehr der Besteuerung 63
2. Art. 14 GG als Maßstab der Besteuerung 73
3. Das Vermögen als Objekt der Besteuerung 81
a) Steuerrechtliche Vermögenszuordnung 81
b) Besteuerung des Erwerbs von Vermögen 92
c) Besteuerung der Innehabung von Vermögen 1o7
d) Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen 119
4. Das grundrechtliche Negativsystem 125

D. Verbindung mit den Prinzipien des Steuerrechts 132
1. Verfassungsrechtliche Anknüpfung 132
2. Grundprinzipien der Besteuerung 139
a) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit 139
(1) beim Erwerb von Vermögen 157
(2) bei der Innehabung von Vermögen 163
(3) beim Gebrauch von Vermögen 167
b) Gleichheit der Besteuerung 171
(1) Das Problem der Mehrfachbesteuerung 179
(2) Lücken der Besteuerung 185
(3) Systembrüche 19o
3. Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung 194

Schluß: Das System als Grundlage der Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht 195

LITERATURVERZEICHNIS

Ackermann, Achilles: Bedeutung und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Einkommen- und Vermögensteuerrecht, Winterthur 1963.

Anschütz, Gerhard: Die Verfassung des deutschen Reiches, Berlin 1933.

Bachof, Otto: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL, 12, Berlin 1954, S. 8o.

- Die richterliche Kontrollfunktion im westdeutschen Verfassungsgefüge, in: Verfassungsrecht und Verfassungswirklichkeit, Festschrift für Hans Huber, Bern 1961, S. 26.

Baratta, Allessandro: Juristische Analogie und Natur der Sache, in: Festschrift für Erik Wolf, Frankfurt 1972.

Barth, Kuno: Zur steuerlichen Behandlung des Umweltschutzes, DB 1974, S. 1189.

- Wird das deutsche Vielsteuersystem in seiner heutigen Gestalt den Anforderungen an eine tragbare Unternehmensbelastung gerecht?, DStR 1976, S. 299.

Bauer, Klaus: Der Dualismus Betriebsausgaben - Werbungskosten, München 1974.

Bayer, Hermann-Wilfried: Das System des Steuerrechts, BB 1975. S. 5o9.

Becker, Enno u.a.: Reichsabgabenordnung, Köln, Berlin, Bonn, München 1963.

Bellstedt, Christoph: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, Schwetzingen 1963.

- Die Steuern als Instrument der Politik, Berlin 1966.

Benda, Ernst, Kreuzer, Karl: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStZ 1973, S. 29.

Blühdorn, Jürgen: Zum "Problemdenken" und seiner Funktion in der Rechtsfindungslehre, JbRsRth (2) 1972, S. 447.

Bochenski, Innocent Maria: Die zeitgenössischen Denkmethoden, München 1971.

Bögeholz, D.: Noch immer verfassungsneutrales Steuerrecht?, FR 1959, S. 313.

Bonus, Holger: Steuern als Instrumente des Umweltschutzes, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1975, S. 54o.

Bräuer, Karl: Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen von Steuererträgen, München und Leipzig, 1928.

Brenzing, Klaus: Die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, StW 1972, S. 361.

Brodmann, Walter: Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Steuersysteme im internationalen Handel, Zürich 1974.

Bucher, Ernst: Was ist "Begriffsjurisprudenz"? Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins 1966, S. 274.

Bühler, Ottmar: Die subjektiven öffentlichen Rechte, Berlin, Stuttgart, 1914.

- Art. 134. Gleichheit der Lastenverteilung, in: Hans Carl Nipperdey, Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, Bd. II, Berlin 193o, S. 313.
- Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen, Tübingen 1949.
- Prinzipien des internationalen Steuerrechts, München, Berlin 1964.

Bundesministerium der Finanzen (Hg.): Finanzbericht 1974.

Burckhardt, Walther: Methode und System des Rechts, Zürich 1971.

Canaris, Claus-Wilhelm: Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Berlin 1964.

- Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969.

Coing, Helmut: Der juristische Systembegriff bei Rudolf von Ihering, in: J. Blühdorn, J. Ritter (Hg.); Philosophie und Rechtswissenschaft, Frankfurt 1969, S. 149.
- Grundzüge der Rechtsphilosophie, Berlin 1976.
Dewey, John: The Public and its Problems, New York 1927.
Diederichsen, Uwe: Topisches und systematisches Denken in der Jurisprudenz, NJW 1966, S. 697.
Dißmann, Hans Robert: Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, Diss.Freiburg 1964.
Eckardt, Walter: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJB 1961/62, S. 77.
Edelmann, Johann: Die Entwicklung der Interessenjurisprudenz, Bad Homburg v.d.H. 1967.
Ehmke, Horst: Prinzipien der Verfassungsinterpretation, VVDStRL 2o, Berlin 1963, S. 53.
Eichler, Hermann: Gesetz und System, Berlin 197o.
Engels, Wolfram u.a.: Staatsbürgersteuer, Wiesbaden 1974.
Engisch, Karl: Einführung in das juristische Denken, Stuttgart 1971.
- Wertung, Konstruktion und Argument im Zivilurteil, Karlsruhe 1964.
- Sinn und Tragweite juristischer Systematik, Studium Generale 1957, S. 173.
- Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt 197o.
- Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, Tübingen 1974.
Ellscheid, Günter, Hassemer, Winfried (Hg.): Interessenjurisprudenz, Darmstadt 1974.
Esser, Josef: Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt 197o.
Fabritius, Hans G.: Die Diskussion zur Überwälzung von Gewinnsteuern, StW 1972, S. 249.

Faehling, Jürgen: Die Eigentumsgewährleistung durch Art. 14 des Grundgesetzes als Schranke der Besteuerung, Diss. Hamburg 1965.

Felix, Günther: Praktikabilitätserwägungen als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, in: Festschrift für A. Spitaler, Stuttgart 1958. S. 124.

- Rechtstatsachen und Steuerberatung, DStR 1969, S. 553.
- Steuerrecht und Verwaltungsrecht, in: Festschrift für A. Spitaler, Stuttgart 1958, S. 135.

Fick, Dieter: Steuertheorien und Besteuerungsfunktionen, KStZ 1975, S. 141.

Fiedler, Herbert: Juristische Logik in mathematischer Sicht, ARSP 1966, S. 93.

Fischer-Menzhausen, Herbert: Das Finanzverfassungsgesetz, DÖV 1956, S. 161.

Flockermann, Paul: Grundzüge der neuen Umsatzsteuer, UStR 1967, S. 159.

Flume, Werner: Steuerreform und Unternehmenskonzentration, Wirtschaft und Wettbewerb 1971, S. 798.

- Besteuerung und Wirtschaftsordnung, StbJB 1973/74, S. 53.

Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL, 12, Berlin 1954, S. 8.

- Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, S. 1249 ff.
- Der Staat der Industriegesellschaft, München 1971.
- Zur Problematik der Verfassungsauslegung, Stuttgart 1961.

Frantz, Konstantin: Die soziale Steuerreform, 1881 (Neudruck Aalen 1972).

Friauf, Karl Heinrich: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung undSozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966.

- Sondersteuern als verfassungsgerechts Mittel zur Eindämmung des Straßengüterverkehrs, BB 1967, S. 1345.

- Zur Rolle der Grundrechte im Interventions- und Leistungsstaat, DVBl 1971, S. 674.
- Aktuelle Verfassungsprobleme im Steuerrecht, JbFStR 1971/72, S. 72.
- Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStZ 1975, S. 359.

George, Heinz: Wirtschaftsförderung durch Steuermaßnahmen, dargestellt am Beispiel der Berliner Steuerpräferenzen, StW 1973, S. 218.

Geyler, Friedrich: Steuerliche Mehrfachbelastung und ihre normative Abwehr, Leipzig 1931.

Gneist, Rudolf: Der Rechtsstaat und die Verwaltungsgerichte in Deutschland, Berlin 1872 (Neudruck Darmstadt 1959)

Gotthold, Jürgen: Wirtschaftliche Entwicklung und Verfassungsrecht, Köln 1975.

Grube, Georg: Zur Anpassung des Einkommensteuergesetzes an die Geldentwertung - Rechtspolitische Überlegungen auf Grund der neuesten Urteile des Bundesfinanzhofs, DStZ 1975, S. 12.

Häuser, Karl: Gerechte Besteuerung, Weltwirtschaftliches Archiv 1963, S. 11.

Hagemann, Reiner: Steuerreform und Umweltschutz, BB 1975, S. 273.

Haller, Heinz: Die Steuern, Tübingen 1964.
- Zur Problematik eines rationalen Steuersystems, Kiel 1965.
- Finanzpolitik, Tübingen, Zürich 1965.

Hartz, Wilhelm: Anmerkung zum BFH - Urteil vom 9.8.1968, - VI R 220/66, DB 1968, S. 2112.
- Verfassungsmäßiges Steuerrecht im Lichte der Rechtsprechung - gestern, heute und morgen,DB 1975, S. 2004.

Hayek, Friedrich August von: Die Verfassung der Freiheit, Tübingen 1971.

Heck, Philipp: Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, Tübingen 1932.

Hedtkamp, Günter: Das ökonomisch rationale Steuersystem, Weltwirtschaftliches Archiv 1961, S. 232.

Heidrich, Paul: Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien, Jena 1929.

Hensel, Albert: Welche Funktionen hat das Finanz- und Steuerrecht im wissenschaftlichen Unterricht zu erfüllen?, VJSchrStFR 1928, S. 1.

- Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit - Gleichheit vor dem Gesetz, VJSchrStFR 1930, S. 331.

Herrmann, Carl, Heuer, Gerhard: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 16. Aufl., Köln Marienburg 1974.

Hesse, Konrad: Verfassungsrecht, Karlsruhe 1975.

Hettlage, Karl Maria: Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL, 14, Berlin 1956, S. 2

Heyden, Gerhard von der: Zulässigkeit und Notwendigkeit der Einbeziehung der Deutschen Bundespost in die Mehrwertsteuerpflicht, Diss. Köln 1970.

Hippel, Fritz von: Rechtstheorie und Rechtsdogmatik, Frankfurt 1964.

Isensee, Josef: Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht, StW 1973, S. 199.

Jahr, Günther: Funktionsanalyse von Rechtsfiguren als Grundlage einer Begegnung von Rechts- und Wirtschaftswissenschaft, Schriften des Vereins für Socialpolitik, 33, Berlin 1964, S. 14.

Jahrmarkt, Manfred: Zur betriebswirtschaftlichen, steuerlichen und gesellschaftspolitischen Problematik von "Verlustbeteiligungen" an Abschreibungsgesellschaften, in: Festschrift für Barth, Stuttgart 1971, S. 325.

Janning, Heinz: Bodenwert und Städtebaurecht, Stuttgart 1976.

Jecht, Horst: Zur Geschichte und Problematik mittelstandsorientierter Steuerpolitik, FA 1958/59, S. 92.

Jellinek, Georg: System der subjektiven öffentlichen Rechte, Tübingen 1892.

Jösch, Wilhelm: Steuerpolitische Zielsetzungen bei Einkommensteuer und Umsatzsteuer, Illertissen 1965.

Jones, Richard:The Nature und First Principle of Taxation, London 1914.

Kallfass, Wilfried: Die Tübinger Schule der Interessenjurisprudenz, Frankfurt 1972.

Kant, Immanuel: Kritik der reinen Vernunft, ed. Weischedel, Darmstadt 1968.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler: Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, Wiesbaden 1971.

Katterle, Siegfried: Ökonomische und politische Aspekte zunehmender Staatstätigkeit, in: WSI-Mitteilungen 1975, S. 218.

Kelsen, Hans : Reine Rechtslehre, Wien 1960.

Keynes, John Maynard: Allgemeine Theorie der Beschäftigung des Zinses und des Geldes, Berlin 1966.

Kirchhof, Paul: Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt 1973.

Kirchner, Helmut: Objektive Befreiungen von der Einkommensteuer in den EG-Ländern Deutschland, Frankreich, Italien, Belgien, Niederlande und Luxemburg, Diss. Köln 1974.

Kisker, Klaus Peter: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, Berlin 1964.

Klein, Franz: Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln 1966.

- Verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerreform, in: Festschrift für Willi Geiger, Tübingen 1974, S. 697.
- Reform der Körperschaftsteuer, Steuer - Kongress Report 1975, S. 75.

Klein, Friedrich: Probleme des Finanzwesens nach dem Bonner Grundgesetz, StbJB 1950, S. 35.

- Einkommensteuerliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, StW 1951, S. 475.
- Grundgesetz und Steuerreform, FA 1959, S. 115.
- Eigentumsgarantie und Besteueurng, StW 1966, S. 432.
- Bodenwertzuwachssteuern und Art. 14 GG, DÖV 1973, S. 433.

Klein, Hans Hubert: Die Grundrechte im demokratischen Staat, Stuttgart 1972.

Knies, Wolfgang: Steuerzweck und Steuerbegriff, München 1976.

Krawietz, Werner (Hg.): Theorie und Technik der Begriffsjurisprudenz, Darmstadt 1976.

- Das positive Recht und seine Funktion, Berlin 1967.
- Art. Begriffsjurisprudenz, in: Historisches Wörterbuch der Philosophie, Basel 1971, Bd. I, Sp. 809.
- Juristische Methodik und ihre rechtstheoretischen Implikationen, JbfRsRth (2) 1972, S. 12.
- Art. Interessenjurisprudenz, in: Historisches Wörterbuch der Philosophie, Basel 1976, Bd. 4, Sp. 494.

Koller, Peter: Möglichkeiten und Grenzen eines beweglichen Rechtssystems, in: Wertung und Interessenausgleich im Recht, Wilburg-Festschrift, Graz 1975, S. 1.

Kreile, Reinhold: Die Einführung des Verlustrücktrages, DStZ 1976, S. 195.

Kriele, Martin: Theorie der Rechtsgewinnung, Berlin 1967.

Krüger, Herbert: Grundgesetz und Kartellgesetzgebung, Göttingen 195o.

- Die verfassungsgerichtliche Beurteilung wirtschaftspolitischer Entscheidungen, DÖV 1971, S. 289.

Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerrecht, München 1973.

Lampe, Adolf: Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung, in: Festgabe für Georg Schanz, Bd. I, Tübingen 1928, S. 172.

- Reine Theorie der Finanzreform, FA 1934, S. 218.

Lang, Joachim: Systematisierung der Steuervergünstigungen, Berlin 1974.

Larenz, Karl: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, Heidelberg, New York 1975.

- Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, München 1975.

- Grundformen wertorientierten Denkens, in: Wilburg-Festschrift, Graz 1975, S. 217.

Lazzer, Dieter de: Rechtsdogmatik als Kompromißformular, in: Dogmatik und Methode, Esser-Festschrift, Kronberg/Ts. 1975, S. 85.

Leisner, Walter: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, Berlin 197o.

Lerche, Peter: Aktuelle förderalistische Verfassungsfragen, Stuttgart 1968.

Littmann, Eberhard: Einkommen und Einkünfte - Gesetzessystematische Abgrenzung, DStR 1962/63, S. 17.

- Einkommensteuerliche Fragen der Erbauseinandersetzung und Erbanteilsveräußerung, DStR 1972, S. 227.

- Einkommensteuerrecht, Kommentar, Stuttgart 1972.

Lohse, Peter : Die Berücksichtigung finanzw-issenschaftlicher Vorstellungen in der deutschen Steuerpolitik, Diss. Frankfurt 1968.

Lorenz, Kuno: Elemente der Sprachkritik, Frankfurt 197o.

Lubitz, Manfred: Die Steuerbefreiung kultur- und bildungspolitischer Art im System des Umsatzsteuerrechts, Diss. Köln 1975.

Luhmann, Nik-las: Rechtssystem und Rechtsdogmatik, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1974.

- Gerechtigkeit in den Rechtssystemen der modernen Gesellschaft, Rechtstheorie 1973, S. 131
- Systemtheoretische Beiträge zur Rechtstheorie, JbRsRth (2) 1972, S. 255.

Mann, Fritz Karl: Steuerpolitische Ideale, Jena 1937.

Mattern, Gerhard: Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz, BB 1970, S. 1405.

Maunz, Theodor, Dürig, Günter, Herzog, Roman: Grundgesetz, 4. Aufl., München 1976.

May, Kenneth: Transitivity, Utility and Aggregation in Preference Patterns, Econometrica 1954, S. 1.

Mennel, Annemarie: Steuerrecht und Steuersysteme im internationalen Vergleich, StW 1973, S. 1.

Menzel, Eberhard: Die Sozialstaatlichkeit als Verfassungsprinzip der Bundesrepublik, DÖV 1972, S. 537.

Möller, Hans: Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip, FA 1968, S. 387.

Mösbauer, Heinz: Das Steuerrecht - Auf der Suche nach dem System, DStR 1975, S. 679.

- Steuergesetzgebung und Investition, BB 1976, S. 193.

Müller, Friedrich: Normstruktur und Normativität, Berlin 1966.

- Thesen zur Struktur von Rechtsnormen, ARSP 1970, S. 493.
- Juristische Methodik, Berlin 1971.

Müller, Günter: Vergleichende Untersuchung der Besteuerung von gewerblicher Wirtschaft und Landwirtschaft, Diss. Mainz 1971.

Musgrave, Richard A.: Finanztheorie, Tübingen 1966.

Nawiasky, Hans: Steuerrechtliche Grundfragen, München 1926.

Nell-Breuning, Oswald von: Steuern als Instrumente der Bodenpolitik, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus (Fritz Neumark zum 7o. Geburtstag), Tübingen 197o, S. 313.

Neumark, Fritz: Wirtschaftsordnung, Steuerrecht und Steuerwirklichkeit, FA 1966, S. 476.

- Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 197o.

Nöll von der Nahmer, Robert: Finanzhilfen und Steuerbegünstigungen, FR 1968, S. 355.

Ossenbühl, Fritz: Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstatt, DÖV 1972, S. 25.

Ossenbühl, Klaus Hermann: Die gerechte Steuerlast, Löwen 1972.

Otte, Gerhard: Komparative Sätze im Recht. Zur Logik eines beweglichen Systems, JbRsRth (2) 1972, S. 3o1.

Papier, Hans-Jürgen: Die Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 1972, S. 483.

- Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundrechtliche Demokratieprinzip, Berlin 1973.

Parczyk, Wolfgang: Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Lebenssachverhalten unter eine der sieben Einkunftsarten des geltenden Einkommensteuerrechts, StW 1967, S. 723.

Patzig, Günther: Art. Logistik, in: Das Fischer-Lexikon, Bd. 11, Frankfurt 1967, S. 144.

Paulick, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 121.

- Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Spitaler, Köln 1967, S. 165.
- Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1975, S. 564.

Piduch, Erwin Adolf: Finanzverfassung und Steuerreform, Köln 1964.

Pigou, Arthur Cecil: The Economics of Welfare, London 1932.

Roth, Karlernst: Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, Heidelberg 1958.

Saladin, Peter: Grundrechte im Wandel, Bern 1970.

Salomon, Max: Grundlegung zur Rechtsphilosophie, Berlin 1925.

Sasse, Christoph: Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, AöR 1961, S. 423.

Schlecht, Otto: Die Rolle der Finanzpolitik in der Konjunktursteuerung, Bonn 1974.

Scheipermeier, Günter: Erfahrung und Methode, Berlin 1975.

Scheuner, Ulrich: Die Funktion der Grundrechte im Sozialstaat, DÖV 1971, S. 505.

Schilcher, Bernd: Der rechtspolitische "Reduktionismus" und das Wilburgsche System, in: Wertung und Interessenausgleich im Recht, Wilburg-Festschrift, Graz 1975, S. 181.

Schmidt, Arnold H.: Mathematische Strukturen und formale Systeme, in: A. Diemer (Hg.): System und Klassifikation in Wissenschaft und Dokumentation, Meisenheim am Glan 1968, S. 42.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno, Klein, Franz: Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, Herne, Berlin 1972.

Schmidt, Dora: Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Tübingen 1925.

Schmidt, Gerold: Zur Methodologie des BFH, StW 1973, S. 169.

Schmidt, Kurt: Zweckkollisionen in der modernen Steuerpolitik, FA 1959, S. 2o4.

- Die Steuerprogression, Basel 196o.

Schmidt, Carl: Verfassungslehre, München und Leipzig 1928.

Schmölders, Günter, Der fehlende Einkommensbegriff, StW 196o, S. 75.

- Finanz- und Steuerpsychologie, Hamburg 196o.

- Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1965.

Schneider, Dieter: Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1971, S. 352.

- "Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürgerstreich, StW 1974, S. 369.

Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie, I. Teil, Tübingen 1967.

Schreiber, Rupert, Probleme rechtswissenschaftlicher Systembildung, JbRsRth (2) 1972, S. 289.

Schumpeter, Joseph: Die Krise des Steuerstaates, Graz und Leipzig 1918.

Scupin, Hans Ulrich: Über den Wandel der Wesensbestimmung der Demokratie in Deutschland während des letzten Jahrhunderts, in: Festschrift für Herbert Kraus, Würzburg 1964, S. 313.

Selmer, Peter: Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt 1972.

Spanner, Hans: Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, StW 197o, S. 377.

- Zur Verfassungskontrolle wirtschaftspolitischer Gesetze, DÖV 1972, S. 217.

- Auslegungsgrundsätze in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStZ 1975, S. 4o1.

- Steuer und Geldentwertung - Verfassungsprobleme, DStR 1975, S. 475.

Starck, Christian, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, in: Festschrift für G. Wacke, Köln 1972.

- Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungsteuer, München 1974.

Stern, Klaus, Grundfragen der globalen Wirtschaftssteuerung, Berlin 1969.

Strickrodt, Georg: Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem, Tübingen 1951.

- Das Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Berlin 1960.

Struck, Gerhard: Interessenabwägung als Methode, in: Dogmatik und Methode, Esser-Festschrift, Kronburg 1975, S. 171.

Suhr, Dieter: Art. Systemtheorie, in: Evangelisches Staatslexikon, Stuttgart, Berlin 1975, Sp. 2598.

Tipke, Klaus: Die Situation des Steuerrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, NJW 1967, S. 1885.

- Jurisprudenz und Steuerwesen, JbFStR 1970/71, S. 102.

- Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System, StW 1971, S. 2.

- Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in: Festschrift für G. Wacke, Köln 1972, S. 211.

- Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, in: Festschrift für Heinz Paulick, Köln 1973, S. 391.

- Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, BB 1973, S. 157.

- Steuerrecht, Köln 1974.

- Über die Gleichartigkeit von Steuern, StW 1975, S. 242.

- Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtsprechung, DStZ 1975, S. 406.

- Steuerrecht und bürgerliches Recht, JuS 197o, S. 149.
- Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, JZ 1975, S. 558.

Tipke, Klaus, Kruse, Heinrich Wilhelm: Reichsabgabenordnung, Köln 197o.

Troll, Max: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, München 1975.

Ulbrich, Rudi: Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung, Bern, Frankfurt 1975.

Viehweg, Theodor: Topik und Jurisprudenz, München 1969.
- Notizen zu einer rhetorischen Argumentationstheorie der Rechtsdisziplin, JbRsRth (2) 1972, S. 439.
- Systemprobleme in Rechtsdogmatik und Rechtsforschung, in: A. Diemer (Hg.): System und Klassifikation in Wissenschaft und Dokumentation, Meisenheim am Glan 1968, S. 96.

Vogel, Klaus: Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, JbFStR 1968/69, S. 225.
- Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972.
- Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, DStZ 1975, S. 4o9.

Vogel, Klaus, Walter, Hannfried: Bonner Kommentar, Art. 1o5 (Zweitbearbeitung), Hamburg 1971.

Voss, Reimer: Über einige Widersprüche im Steuerrecht aus steuerpolitischer Sicht, ZRP 1973, S. 37.

Wachenhausen, Manfred: Staatsausgaben und öffentliches Interesse in den Steuerrecht-fertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus, Berlin 1972.

Wacke, Gerhard: Das Finanzwesen der Bundesrepublik, Tübingen 195o.
- Die Finanzverfassung, DÖV 1955 , S. 577.

Wagner, Adolf: Finanzwissenschaft, Leipzig 189o.
- Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie, Leipzig 189o.

Waldecker, Ludwig: Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin, FA 1917, S. 155.

Wallis, Hugo von: Steuerbegünstigung gemeinnütziger Zwecke, Herne 1974.

- Geldentwertung und Besteuerung, DStR 1975, S. 271.

Wassner, Fernando: Im Labyrinth des Steuerrechts, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 7.2.1976, S. 15.

Weber, Werner: Das Bundesverfassungsgericht und die Steuerordnung, AöR 1965, S. 452.

Weinberger, Otto: Die Pluralität der Normensysteme, ARSP 1971, S. 399.

Weininger, Herbert: Die Besteuerung von Bodenwertsteigerungen im geltenden Recht und die Probleme von Bodenwertzuwachssteuern, Diss. FU Berlin 1975.

Wieacker, Franz: Besprechung von C.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff, in: Rechtstheorie (1) 197o, S. 1o7.

Wiemer, Hans-Joachim: Nicht einkommensteuerpflichtige Einkünfte, Düsseldorf 1962.

Wilburg, Walter: Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht, Graz 195o.

- Zusammenspiel der Kräfte im Aufbau des Schuldrechts, AcP Bd. 136 (1964), S. 346.

Wilhelm, Walter: Savignys überpositive Systematik, in: J. Blühdorn, J. Ritter (Hg.): Philosophie und Rechtswissenschaft, Frankfurt 1969, S. 123 ff.

Wimmer, Norbert: Materiales Verfassungsverständnis, Wien, New York 1971.

Zacher, Hans F.: Das Sozialstaatsprinzip in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BayVbl 1969, S. 113.

- Verwaltung durch Subventionen, VVDStRL 25, Berlin 1966, S. 3o8.

Zink, Günter, Die Probleme einer Wertzuwachsbesteuerung, StW 1973, S. 15o.

Zippelius, Reinhold, Wertungsprobleme im System der Grundrechte, München und Berlin 1962.

- Das Wesen des Rechts, München 1973.
Zweigert, Eduard: Rechtsvergleichung, System und Dogmatik, in: Festschrift für Eduard Bötticher, Berlin 1969, S. 443.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	anderer Ansicht
AcP	Archiv für civilistische Praxis
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozial-philosophie
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayVbL	Bayrische Verwaltungsblätter
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsches Steuerrecht

DStZ	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
E	Entscheidung
EG	Europäische Gemeinschaft
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
evtl.	eventuell
f./ff.	folgende
FA	Finanzarchiv
FR	Finanz-Rundschau
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
Hg.	Herausgeber
i.d.S.	in dem Sinne
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JbRsRth	Jahrbuch für Rechtssoziologie und Rechtstheorie
JZ	Juristenzeitung
JuS	Juristische Schulung
KBI	Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler
KiStO	Kirchensteuerordnung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuerzeitung
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

RAO	Reichsabgabenordnung
Rdn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StVG	Straßenverkehrsgesetz
StW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	und andere
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
vgl.	vergleiche
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VStG	Vermögensteuergesetz
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

EINLEITUNG

1. Problemstellung

Die Rechtswissenschaft hat in ihrer Entwicklung oftmals Besinnungen auf Fragen des Systematischen vollzogen [1], die insbesondere im Zivilrecht [2] und im Verfassungsrecht [3] auch zu konkreten Ergebnissen für die Rechtspraxis geführt haben. Auch im Steuerrecht hat es mehr-

---

1) Vgl. W. Burckhardt, Methode und System des Rechts, 1936; K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1975, S. 429 ff.; R. Zippelius, Das Wesen des Rechts, 1973, S. 16o ff.; H. Coing, Grundzüge der Rechtsphilosophie, 1969, S. 342; K. Engisch, Einführung in das juristische Denken, 1971, S. 134; C.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969.

2) Vgl. J. Esser, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, 1974; ders., Wertung, Konstruktion und Argument im Zivilurteil, 1965.

3) Vgl. R. Zippelius, Wertungsprobleme im System der Grundrechte, 1962; M. Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung, 1967; F. Müller, Normstruktur und Normativität, 1966; H. Ehmke, Prinzipien der Verfassungsinterpretation, VVDStRL, 2o, 1963, S. 53 ff.; für die Grundrechte siehe den Überblick bei H.H. Klein, Die Grundrechte im demokratischen Staat, 1972, S. 2o ff.

fach solche Erörterungen des Grundsätzlichen [1] gegeben, doch sie haben nur einen begrenzten Einfluß auf die Entwicklung des Steuerrechts ausüben können. Sie sind entweder im Stadium des Postulierens eines Steuerrechtssystems [2] stehengeblieben, oder sie waren meist an praktischen Auslegungsfragen [3] orientiert. Auswirkungen auf das Steuerrecht als rechtswissenschaftliche Disziplin [4]

---

1) So z.B. L. Waldecker, Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin, FA 1917, S. 155 ff.; H. Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen,1926; A. Hensel, Welche Funktionen hat das Finanz- und Steuerrecht im wissenschaftlichen Unterricht zu erfüllen?, VJSchrStFR 1928, S. 1 ff.; ders., Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, VJSchrStFR 193o, S. 441 ff.

2) So gegenwärtig noch H. Mösbauer, Das Steuerrecht - auf der Suche nach dem System,DStR 1975, S. 679 ff.; ders., Steuergesetzgebung und Investition, BB 1976, S. 193 ff.; Mösbauer kommt zu dem Ergebnis, daß das deutsche Steuerrecht hinsichtlich seiner systematischen Grundlage vor der gleichen Aufgabenstellung stehe wie die Verwaltungsrechtswissenschaft im Jahre 1895.

3) Siehe: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Spitaler-Festschrift, 1958.

4) Siehe dazu K. Tipke, Die Situation des Steuerrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, NJW 1967, S. 1885 ff.; ders., Jurisprudenz und Steuerwesen, JbFStR 197o/71, S. 1o2 ff.

sind hieraus nur in einem geringen Umfang entstanden.

Dagegen wird von verschiedenen Seiten in der Literatur eine - teilweise polemische - Kritik [1] gegen die Systemlosigkeit des Steuerrechts vorgetragen und ein Mangel an innerer Ordnung und Einheit des Steuerrechts als Ausdruck des Versagens der Steuerrechtsdogmatik beklagt. Den verschiedenen Bemühungen der Finanzwissenschaft um ein "optimales" Besteuerungssystem [2] wird ein Defizit an entsprechenden

---

1) Vgl. R. Voss, Über einige Widersprüche im Steuerrecht aus steuerpolitischerSicht, ZRP 1973, S. 27 ff.; Mösbauer, DStR 1975, S. 679 ff.; K. Tipke, Steuerrecht-Chaos, Konglomerat oder System, StW 1971, S. 2; ders., Jurisprudenz und Steuerwesen, JbFStR 197o/71, S. lo2 ff.; ders., Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, Wacke-Festschrift, 1972, S. 211; F. Wassner, Im Labyrinth des Steuerrechts, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 7.2.1976, S. 15; zur Problematik im internationalen Vergleich A. Mennel, Steuerrecht und Steuersystem im internationalen Vergleich, StW 1973, S. 2.

2) Vgl. P. Heidrich, Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien, 1929; A. Lampe, Reine Theorie der Finanzreform, FA 1937, S. 218 ff.; F.K. Mann, Steuerpolitische Ideale, 1934; G. Hedtkamp, Das ökonomisch-rationale Steuersystem, Weltwirtschaftliches Archiv 1961, S. 232 ff.; H. Haller, Zur Problematik eines rationalen Steuersystems, 1965; ders., Die Steuern, 1964; G. Schmölders, Allge-

rechtswissenschaftlichen Ansätzen entgegengehalten.

Ein Aufgreifen dieses Problems aus rechtswissenschaftlicher Sicht hat daher an erster Stelle vom Rechtscharakter des Steuerrechts [1] auszugehen. Es muß sich an dem auch vom BVerfG verschiedentlich entwickelten Begriff der Systemgerechtigkeit [2] orientieren. Die Steuerrechtsordnung muß wie jede Rechtsordnung - unabhängig davon, wie sie sich darbietet - als Gerechtigkeitsordnung [3] verstanden werden. Das Steuerrecht muß als ein Normenkomplex begriffen werden, dem jenseits der alltäglichen Probleme die Werthaftigkeit rechtlicher und damit auch gerechter Ordnung innewohnt.

---

meine Steuerlehre, 1965; F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970.

1) Vgl. Tipke, NJW 1967, S. 1885.

2) Vgl. BVerfGE 13, 31/38; 15, 313/318; 19, 101/116; 23, 242/256; 30, 250/270; 34, 103/115.

3) Vogel faßt lapidar zusammen: "Steuergerechtigkeit steht nicht hoch im Kurs", K. Vogel, Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, DStZ 1975, S. 409; empirisch wird dies dadurch belegt, daß zwei Drittel der Steuerpflichtigen ihre Besteuerung nicht für gerecht halten, vgl. G. Schmölders, Finanz- und Steuerpsychologie, 1970, S. 72 f.

Nur so läßt sich die innere Konsistenz und Transitivität [1] als Maßstab steuerrechtlicher Ordnung begreifen.

Ob dem gegenwärtigen Steuerrecht die Momente einer solchen Ordnung anhaften oder nicht, ist eine Vorfrage, die zu beantworten wenig ergiebig ist. Entscheidend ist vielmehr, die Elemente einer steuerlichen Rechtsordnung dadurch herauszuarbeiten, daß das positive Recht im Hinblick auf steuerliche Gerechtigkeit wie auch steuerliche Gerechtigkeit als Aufgabe des positiven Rechts verstanden wird [2]. Zugrundeliegen muß dem natürlich einerseits ein Verständnis des Eigenwertes des Steuerrechts als Rechtsordnung als auch eine multifunktionale Betrachtung [3] des Steuerrechts als Aktionsparameter des

---

1) Zur Logik von Wert- und Präferenzsystemen siehe K.O. May, Transitivity, Utility and Aggregation in Preference Patterns, Econometrica, 1954, S. 1-13; H. Fiedler, Juristische Logik in mathematischer Sicht, ARSP 1966, S. 93 ff.

2) Vgl. K. Larenz, Methodenlehre, S. 298.

3) Zur funktionalen Analyse des Rechts siehe G. Jahr, Funktionsanalyse von Rechtsfiguren als Grundlage einer Begegnung von Rechts- und Wirtschaftswissenschaft, Schriften des Vereins für Socialpolitik, 33, 1964, S. 14-26.

des sozialen Rechtsstaates [1]. Obwohl es gerade diese Ambivalenz ist, die den Ordnungscharakter des Steuerrechts als ein so utopisches Ziel erscheinen läßt, würde ein Verkennen dieser Ambivalenz ein Meditieren ohne Bezug zur Realität zur Folge haben.

Die Vorteile eines durch innere Einheit und Ordnung geprägten Systems des Steuerrechts liegen auf der Hand:

De lege lata bietet es eine Grundlage für die Auslegung der Steuergesetze. Wenn es gelingt, einen Wertungszusammenhang darzulegen, der hinter den einzelnen Steuergesetzen und auch hinter dem gesamten Steuerrecht steht und den das positive Steuerrecht nur zu konkretisieren versucht, so kann sich die Auslegung einzelner Normen stets im Lichte und vor dem Hintergrund des gesamten Normzusammenhangs vollziehen [2]. Dies erleichtert wesentlich das traditionelle Auslegungsproblem, da dadurch die Bedeutung des Einzelnen nicht in der Zusammenhang-

---

1) Siehe Ch. Bellstedt, Die Steuer als Instrument der Politik, 1966; in der Rspr. BVerfGE 4, 7/17; 13, 331/345; 16, 147/161; 19, 119/125; 21, 54/63; 3o, 2o5/64, 31, 8/23; BVerwGE 6, 134/138; 7, 3o4/3o7; 12, 14o/143; BGHZ 1o, 312/316; BFHE 7o, 464/466; 92, 495/5o1.

2) Vgl. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969, S. 99 ff.; Tipke, Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtsprechung, DStZ 1975, S. 4o7.

losigkeit, sondern in Relativität zum System festgelegt werden kann. Diese Erleichterung läßt sich auch fortführen zum Problem der Gesetzeslücken [1]. Zunächst bietet nur der Zusammenhang des Sytems überhaupt erst die Dimension zur Feststellung nicht normierter, aber normbedürftiger Sachverhalte. Solange kein explizit formuliertes Gesamt der Steuerrechtsordnung vorhanden ist, kann nur festgestellt werden, daß in einzelnen Sachverhaltsbereichen eine Normierung fehlt; nicht feststellbar ist aber, daß auch hier eine Normierung stattfinden muß oder soll und wie diese Normierung im Detail vollzogen werden soll [2]. Da dem Steuerrecht außer durch Rückgriff auf das Verfassungsrecht jene Generalklauseln fehlen, die,wie beispielsweise die zivilrechtlichen Generalklauseln, grundsätzliche Wertungen und Abwägungen enthalten [3], kann im Falle einer Gesetzeslücke im Steuerrecht nur die in den Normen des Gesetzes oder Gesetzessystems konkretisierte Gesamtwertung den Referenzrahmen für die Lückenausfüllung abgeben.

---

1) Siehe Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 1964; Larenz, Methodenlehre, S. 354 ff.

2) Vgl. Canaris, Systemdenken, S. lol.

3) Vgl. Larenz, Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, 1975, S. 56.

Des weiteren benötigt das Steuerrecht ein explizit formuliertes Wertungs- und Ordnungssystem, um im Einzelfalle das Problem steuerlicher Gerechtigkeit lösen zu können [1]. Steuerrechtliche Sachverhalte und Probleme sind schon wegen der Vielzahl der Varianten, in denen sie auftreten können, in den seltensten Fällen einander gleich. Wenn sie dennoch im Hinblick auf bestimmte steuerrechtliche Normzusammenhänge gleich behandelt werden, so liegt Gerechtigkeit im Sinne des in Art. 3 GG gebotenen Gleichheitssatzes nur dann vor, wenn die Gleichbehandlung durch eine Gleichheit im Hinblick auf ein sachgerechtes tertium comparationis erfolgt. Welches tertium comparationis jedoch als das sachgerechte unter den in Betracht kommenden anzusehen ist, kann nur aufgrund der im Steuerrechtssystem enthaltenen Gesamtwertung unter Berücksichtigung der dem Steuerrecht übergeordneten Wertungen ermittelt werden [2]. So bedeutet denn auch steuerrechtliche Anwendung und Ausgestaltung im Zweifelsfalle nichts anderes als die Konkretisierung der steuerrechtlichen Grundwertung, mag diese nun explizit formuliert sein oder auch nicht.

---

1) Vgl. Tipke, StW 1971, S. 6; Voss, ZRP 1973, S. 38.

2) Vgl. Tipke, DStZ 1975, S. 4o7; Canaris, Systemdenken, S. 16 ff, S. 46 ff.

2. Gang der Darstellung

Ausgangspunkt der so skizzierten Aufgabenstellung ist das bestehende Steuersystem in seiner Vielfalt [1], die in einer historischen Entwicklung aus im wesentlichen rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Komponenten entstanden ist. Die Beeinflussung der Besteuerung und des bestehenden Steuerrechtssystems durch diese Komponenten wird in der Untersuchung der Funktionalisierung des Steuerrechts und in der Darstellung der verfassungsrechtlichen Durchdringung der Besteuerung erfaßt.

Nach der Darlegung des allgemeinen Systemgedankens unter dem Aspekt des Steuerrechts wird dann der Versuch unternommen, eine Verbindung zwischen dem System der Besteuerung und den für die Besteuerung besonders bedeutsamen Grundsätzen der Verfassung zu entwickeln. Dies geschieht durch eine Gegenüberstellung insbesondere der Grundrechte mit einem trichotomen System der Besteuerungsformen, die nach Rechtsbegriffen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten voneinander abgegrenzt werden. Im Anschluß wird das dadurch entwickelte Steuerrechtssystem durch die Prinzipien der Besteuerung komplettiert, wobei das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das Prinzip der Gleichheit der Besteuerung in den Vordergrund gestellt werden.

---

1) Zur äußeren Komplexität vgl. G. Felix, Rechtstatsachen und Steuerberatung, DStR 1969, S. 553.

A. WANDLUNGEN IM SYSTEM DES STEUERRECHTS

1. Die Funktionalisierung des Steuerrechts

Eine der wesentlichen Ursachen für die Komplexität des Steuerrechts liegt in der Überladung des Steuerrechts mit Postulaten und Ansprüchen, die insbesondere aus der Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik an das Steuerrecht herangetragen und dann meist auf Kosten des inneren Systems in das Steuerrecht eingebaut wurden. Die Konsequenz ist, daß mehr Ziel- und Zwecksetzungen [1] denn je unter dem Dach des Steuerrechts zusammengefaßt sind [2] und jene Antinomien und Disharmonien, die zwischen diesen Ziel- und Zwecksetzungen bestehen [3], auch die Widersprüchlichkeiten des Steuerrechts prägen. Diese Probleme begrenzen sich nicht mehr nur noch auf den Zusammenhang der sogenannten nichtfiskalischen Zwecke der Besteuerung, wie er in der finanzwissenschaftlichen Diskussion etwa der zwanziger Jahre verstanden

---

1) Dazu W. Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976.

2) Siehe Tipke, Steuerrecht, 1974, S. 15 ff.; H. Haller, Finanzpolitik, 1965, S. 128 ff; D. Fick, Steuertheorien und Besteuerungsfunktionen, KStZ 1975, S. 142 ff.

3) Vgl. K. Schmidt, Zweckkollisionen in der modernen Steuerpolitik, FA 1959, S. 2o4 ff.; Neumark, Grundsätze, S. 382 ff.

wurde [1]. Hier handelte es sich darum, im Bereich finanzpolitischen und wirtschaftspolitischen Denkens die Folgerungen jener Erkenntnis zu verarbeiten, daß die Besteuerung neben der finanziellen Deckung der Staatsausgaben auch noch sonstige Ziele und Zwecke erfüllen kann. Erst zu dieser Zeit trat in voller Breite das Bewußtsein für die Problematik außerfiskalischer Zwecke und Möglichkeiten der Besteuerung auf, obwohl Ansätze dieser Problemstellung bereits erheblich früher zu finden sind. [2]

Die Entwicklung ging zunächst von der Annahme einer ausschließlich fiskalischen Zielsetzung der Besteuerung aus. Hierbei korrespondierte die Ansicht über Wesen und Zweck der Besteuerung weitgehend mit dem staatsphilosophischen und staatspolitischen Verständnis, in das das Steuerwesen als Teil staatlich-

---

1) Siehe D. Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, 1925; K. Bräuer, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen von Steuererträgen, 1928; A. Lampe, Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung, in: Festgabe für Georg Schanz, Bd. I, 1928, S. 172.

2) Siehe K. Frantz, Die soziale Steuerreform, 1881 (Neudruck 1972).

A. WANDLUNGEN IM SYSTEM DES STEUERRECHTS

1. Die Funktionalisierung des Steuerrechts

Eine der wesentlichen Ursachen für die Komplexität des Steuerrechts liegt in der Überladung des Steuerrechts mit Postulaten und Ansprüchen, die insbesondere aus der Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik an das Steuerrecht herangetragen und dann meist auf Kosten des inneren Systems in das Steuerrecht eingebaut wurden. Die Konsequenz ist, daß mehr Ziel- und Zwecksetzungen [1] denn je unter dem Dach des Steuerrechts zusammengefaßt sind [2] und jene Antinomien und Disharmonien, die zwischen diesen Ziel- und Zwecksetzungen bestehen [3], auch die Widersprüchlichkeiten des Steuerrechts prägen. Diese Probleme begrenzen sich nicht mehr nur noch auf den Zusammenhang der sogenannten nichtfiskalischen Zwecke der Besteuerung, wie er in der finanzwissenschaftlichen Diskussion etwa der zwanziger Jahre verstanden

---

1) Dazu W. Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976.

2) Siehe Tipke, Steuerrecht, 1974, S. 15 ff.; H. Haller, Finanzpolitik, 1965, S. 128 ff; D. Fick, Steuertheorien und Besteuerungsfunktionen, KStZ 1975, S. 142 ff.

3) Vgl. K. Schmidt, Zweckkollisionen in der modernen Steuerpolitik, FA 1959, S. 2o4 ff.; Neumark, Grundsätze, S. 382 ff.

wurde [1]. Hier handelte es sich darum, im Bereich finanzpolitischen und wirtschaftspolitischen Denkens die Folgerungen jener Erkenntnis zu verarbeiten, daß die Besteuerung neben der finanziellen Deckung der Staatsausgaben auch noch sonstige Ziele und Zwecke erfüllen kann. Erst zu dieser Zeit trat in voller Breite das Bewußtsein für die Problematik außerfiskalischer Zwecke und Möglichkeiten der Besteuerung auf, obwohl Ansätze dieser Problemstellung bereits erheblich früher zu finden sind. [2]

Die Entwicklung ging zunächst von der Annahme einer ausschließlich fiskalischen Zielsetzung der Besteuerung aus. Hierbei korrespondierte die Ansicht über Wesen und Zweck der Besteuerung weitgehend mit dem staatsphilosophischen und staatspolitischen Verständnis, in das das Steuerwesen als Teil staatlich-

---

1) Siehe D. Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, 1925; K. Bräuer, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen von Steuererträgen, 1928; A. Lampe, Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung, in: Festgabe für Georg Schanz, Bd. I, 1928, S. 172.

2) Siehe K. Frantz, Die soziale Steuerreform, 1881 (Neudruck 1972).

hoheitlicher Aktivität eingebettet ist [1].
Dem merkantilistischen Denken und seiner deutschen Variante des Kameralismus [2] entspricht denn auch ein Verständnis der Besteuerung, das über die fiskalische Zielsetzung der Einnahmenerzielung hinaus eine Verwendbarkeit der Steuer für allgemeine staatliche und wirtschaftliche Zielvorstellungen vorsieht und auch für wünschenswert hält. Diese Beurteilung wird aber modifiziert, als gegen Ende des 18. Jahrhunderts die Idee des liberalen Rechtsstaates in den Vordergrund tritt [3]. Zwar bleibt die dem instrumentalen Denken entstammende Erkenntnis erhalten, daß der Besteuerungsvorgang nicht ohne Wirkungen für das Wirtschaftsgeschehen bleibt, doch die mit dieser Erkenntnis verbundene Wertung der Besteuerung wird eine andere. Der Abwehrhaltung des Liberalismus gegenüber dem Staat entsprechend wird im Bereich der steuerlichen Zwecke eine Ein-

---

1) Vgl. M. Wachenhausen, Staatsausgaben und öffentliches Interesse in den Steuerrechtfertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus, 1972, S. 39 ff.

2) Siehe A. Tautscher, Die Steuer als Gestaltungsmittel der Volkswirtschaft bei den deutschen Merkantilisten, FA 1941/43, S. 3o3.

3) Vgl. F.A. v. Hayek, Verfassung der Freiheit, 1971, S. 255.

schränkung des Einschätzungsbereiches vorgenommen. Nur die auch nach dem liberalen Staatsverständnis als notwendig angesehene Deckungswirtschaft des Staates wird als legitimer Zweck der Besteuerung anerkannt.

Zum Nutzen des Steuerrechts [1] hat sich diese Entwicklung in der Steuerrechtswissenschaft und -rechtsprechung niedergeschlagen. Aus der Abwehrhaltung gegenüber der Besteuerung konnte nur folgen, den Steuereingriff des Staates an strenge Rechtsvoraussetzungen zu binden [2]. Hier liegt der hauptsächliche Ansatzpunkt des Steuerrechts als juristische Disziplin.

Doch schon kurz nach der Jahrhundertwende setzte in der Folge der Abkehr vom Liberalismus auch wieder die Hinwendung zu den außerfiskalischen Zwecken der Besteuerung ein. Das Bewußtsein, daß öffentliches Handeln keine Folgen unverantwortet lassen durfte [3], fand im Steuerwesen seinen Niederschlag in der neuen Lehre von der Multivalenz steuerlicher Zwecke [4].

---

1) Zur Bedeutung für das Verwaltungsrecht siehe R. Gneist, Der Rechtsstaat und die Verwaltungsgerichte in Deutschland, 1879 (Neudruck 1959).

2) Vgl. H.W. Kruse, Steuerrecht, 1973, S. 4.

3) Beispielhaft dazu J. Dewey, The Public and its Problems, 1927, siehe die Grundsatzformulierungen S. 12 f.

4) Vgl. Schmidt, Zwecke, S. 16.

Vorläufer und eigentlicher Begründer dieser neuen Lehre war neben Frantz [1] der Finanzwissenschaftler Adolph Wagner. Ausgangspunkt seiner Überlegungen war ein Realbegriff der Steuer, der ausgehend von der doppelten Wirkungsweise der Steuer auch einen doppelten Steuerzweck anerkannte. Zum finanziellen Steuerzweck kommt hinzu "der sozialpolitische, kraft dessen die Steuer nicht nur Mittel zur Deckung des Finanzbedarfs, sondern zugleich ein (solches) Mittel (dazu) ist, welches in die bei freier Konkurrenz entstandene Einkommens- und Vermögensverteilung korrigierend mit eingreift". [2]

Die eigentliche Instrumentalisierung der Besteuerung für wirtschaftspolitische Zwecke erfolgte dann durch Keynes. Dessen "General Theory" [3] beinhaltete die theoretische Analyse und daran anschließend das politische Postulat der staatlichen Einflußnahme auf gesamtwirtschaftliche Größen. Seitdem ist in der Finanzwissenschaft die außerfis-

---

1) K. Frantz, Steuerreform, S. 51.

2) A. Wagner, Finanzwissenschaft, S. 288.

3) J.M. Keynes, Allgemeine Theorie der Beschäftigung, des Zinses und des Geldes, 3. Aufl. 1966.

kalische Besteuerung allgemein anerkannt, obwohl in neuester Zeit wieder Bedenken hinsichtlich ihrer Möglichkeiten auftreten [1].

Für das Steuerrecht haben diese finanzwissenschaftlichen Lehren und Theorien zu einer lang anhaltenden Diskussion um die rechtliche Normierung außerfiskalischer Besteuerungszwecke geführt [2]. In ihrem Mittelpunkt stand die Frage der Maßgeblichkeit der Steuerdefinition des § 1 AO [3]. Im Kern läßt sie sich auf die Frage reduzieren, ob es sich bei der Steuerbestimmung in § 1 AO um eine empirische Aussage über das faktische Sein der Steuern oder um

---

1) So H. Timm, Bemerkungen zur wirtschaftspolitisch orientierten nichtfiskalischen Besteuerung, FA 1968, S. 95 ff., R. Nöll v.d. Nahmer, Finanzhilfen und Steuerbegünstigungen, FR 1968, S. 355 f.

2) Vgl. P. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S.11o ff; Schmölders, Steuerlehre, S. 49; G. Mattern, Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz, BB 197o, S. 14o5; Ch. Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, in: Festschrift für G. Wacke, 1972, S. 193.

3) Dazu Tipke/Kruse, RAO, § 1 Anm. 1.

eine Normierung dessen, was Steuer sein soll, handelt. Handelt es sich um eine Normierung der Steuer, so ließ sich bis zur AO 1977 [1] noch in einem gewissen Umfang über den Steuerbegriff streiten [2]. Handelt es sich dagegen um eine Definition, die im wesentlichen von dem tatsächlichen Verständnis der Steuer, wie es sich in den Steuergesetzen niederschlägt, ausgeht, so ist die Entwicklung über die Definition des § 1 AO hinweggegangen [3]. Gemäß § 3 Abs. 1 AO 1977 kann die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein. Die Funktionalisierung des Steuerrechts läßt sich an vielen Beispielen und in fast allen Steuergesetzen nachweisen [4].

Vollzogen werden kann dieser Nachweis auf zwei Wegen. Der erste beinhaltet das Aufzeigen von Steuergesetzen, die aus einem nachweisbar funktionalen Verständnis des Gesetzgebers entstanden sind.

---

1) BGBl. I 1976, S. 613.

2) Vgl. Knies, Steuerzweck, S. 42.

3) Vgl. K. Vogel, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, JbFStR 1968/69, S. 229.

4) Das BVerfG bezeichnet die Steuer als legitimes Lenkungsinstrument, vgl. E 3, 4o7/436; 6, 55/81; 7, 244/251; 13, 331/345; 16, 147/161; 19, lol/114; 19, 119/125; 3o, 25o.

Der zweite Weg knüpft an die Methode der objektiven Gesetzesauslegung [1] an. Hier lassen sich außerfiskalische Funktionen der Besteuerung feststellen, bei denen zumindest zweifelhaft ist, ob der historische Gesetzgeber beim Erlaß der entsprechenden Steuergesetze diese Zwecke in seine gesetzgeberische Intention aufgenommen hat. In vielen Fällen handelt es sich hier um Eigenschaften, die einzelnen Steuergesetzen oder dem gesamten Steuersystem losgelöst vom gesetzgeberischen Willen mehr oder weniger schon von der Natur der Sache her anhaften. Sie sind erst durch theoretische Analysen der Wirkungsweise einzelner Steuern oder des gesamten Systems aufgedeckt worden.

Schon aufgrund des Umstandes, daß jede Besteuerung nur dort ansetzen kann, wo hinter dem Besteuerungsobjekt ein Subjekt mit einer entsprechenden Fähigkeit, die Steuer zu leisten, stehen muß, treten außerfiskalische Wirkungen der Besteuerung auf. Die häufigste ist hier die Umverteilungswirkung [2] der Besteuerung, die sich selbst im elementarsten System

---

1) Siehe Larenz, Methodenlehre, S. 322 ff.

2) Vgl. Neumark, Grundsätze, S. 186; Haller, Finanzpolitik, S. 212.

einer Kopfsteuer dann ergibt, wenn bestimmte Personen diese Steuer leisten, während andere Personen mangels Einkommens oder Vermögens diese Steuer nicht leisten können. Daß dieser Effekt natürlich in jedem realen Steuersystem beispielsweise bei einer progressiven Einkommensbesteuerung [1], bei einer Vermögensbesteuerung [2] oder einer Erbschaftsbesteuerung [3] auftritt, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Zu verbinden ist nunmehr die Tatsache multivalenter Wirkungsweisen der Besteuerung und damit des Steuerrechts mit der Frage der rechtlichen Wertung. Erst dann ist eine normative Erfassung der Funktionalisierung des Steuerrechts vollzogen.

Im Grundsatz betrifft dies die Frage von empirischem Sein und rechtlichem Sollen. Ohne auf dieses in der Rechtsphilosophie seit Kant immer wieder diskutierte Problem [4] einzugehen, läßt sich sagen,

---

1) Vgl. H.G. Fabritius, Die Diskussion zur Überwälzung von Gewinnsteuern, StW 1972, S. 249 ff. m.w.N.

2) Vgl. Neumark, Grundsätze, S. 189.

3) Vgl. K.P. Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, 1964.

4) Siehe Zippelius, Wesen, S. 15 ff., S. 52 ff.

daß das Steuerrecht durch die Anknüpfung eines objektiven Rechtswillens an reale Tatbestände eine Normierung dieser Tatbestände auch objektiv zum Ausdruck bringt. Die Frage ist nur, wie weit das Spektrum des rechtlichen Willens geht. Ermitteln läßt sich dieses Spektrum nur durch Auslegung [1] des dem Gesetz innewohnenden Willens, wobei betont werden muß, daß die Methode der Auslegung das Ergebnis hier weitgehend präjudiziert. [2]

Deutlich wird dies im Hinblick auf die Festlegung des Steuerbegriffs in Verbindung mit § 1 AO [3]. Schließt man sich der subjektiv-historischen Auslegungsmethode an, so wird man leicht zu dem Ergeb-

---

1) Zur Auslegung im Steuerrecht siehe H. Paulick, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Spitaler-Festschrift, S. 166 ff; H. Spanner, Auslegungsgrundsätze in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStZ 1975, S. 401 ff; G. Schmidt, Zur Methodologie des BFH, StW 1973, S. 169 ff.

2) Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 302.

3) Zur Vorgeschichte bis zur RAO siehe Selmer, Steuerinterventionismus, S. 101 ff.

nis kommen, daß die Funktionalisierung des Steuerrechts eine vom Gesetz nicht gewünschte, sondern höchstens in Kauf genommene Nebenerscheinung ist [1]. Schließt man sich dagegen der objektiven Auslegungsmethode an, so lassen sich im Steuerrecht und Steuersystem Wertungen feststellen, die der historische Gesetzgeber mit ziemlicher Sicherheit nicht im Auge hatte [2].

In Anwendung der letzteren Methode entsteht nunmehr die Frage der inhaltlichen Erfüllung steuerrechtlicher Normen. Hierbei bietet es sich für das Steuerrecht geradezu an, vom Wertungszusammenhang höheren und allgemeineren Rechts die Inhaltserfüllung des Steuerrechts vorzunehmen [3]. Konse-

---

1) Vgl. Tipke/Kruse, RAO, 1. Aufl. 1961, § 1, Rdn. 7.

2) Vgl. F. Neumark, Wirtschaftsordnung, Steuerrecht und Steuerwirklichkeit, FA 1966, S. 48o.

3) Vgl. D. Bögeholz, Noch immer verfassungsneutrales Steuerrecht?, FR 1959, S. 313; K.H. Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStZ 1975, S. 36o; H. Paulick, Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1975, S. 565;

quenterweise wäre es nach diesem Vorschlag falsch, aus der steuerbegrifflichen Abstinenz des Grundgesetzes [1] auf einen verfassungsrechtlichen Begriff der Steuer im Sinne des Wortlautes von § 1 AO zu schließen [2]. Vielmehr darf dann das Vorgehen nur so sein, aus dem Staats- und Verfassungsverständnis heraus einen in diesem implizit enthaltenen, adäquaten Steuerbegriff zu formulieren [3], der die Steuer als signifikantes Mittel staatlicher Akti-

---

F. Klein, Verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerreform, in: Festschrift für Willi Geiger, 1974, S. 702; K.H. Friauf, Aktuelle Verfassungsprobleme im Steuerrecht, JbFStR 1971/72, S. 73.

1) Vgl. P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1972, S. 10.

2) So etwa G. Wacke, das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 64; Mattern, BB 1970, S. 1405; H. Spanner, Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, StW 1970, Sp. 377; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 105, Rdn 16.

3) Siehe die Definition bei K. Vogel, H. Walter, Bonner Kommentar, Art. 105, Rdn. 33; Stark, Überlegungen, S. 202; Friauf, Grenzen, S. 14; K. Vogel, JbFStR 1968/69, S. 229.

vität und gleichzeitig als Selbstäußerung staatlichen Wollens begreift.

Der im Grundverständnis des Staates und der Verfassung bereits lange vollzogene Wandel vom Obrigkeitsstaat zum gestaltenden sozialen Rechtsstaat [1] würde dann nur noch auf die Besteuerung als Bereich staatlicher Aktivität zu übertragen sein; denn es besteht kein einsichtiger Grund, warum dieses Verständnis dann nicht gelten soll, wenn es um die essentiell materielle Basis staatlichen Handelns [2] geht. Was für den Staat überhaupt gilt [3], muß um so mehr für den Staat gelten, wenn es sich um den "Steuerstaat" [4] der gegenwärtigen Wirtschaftsge-

---

1) Vgl. K.H. Friauf, Zur Rolle der Grundrechte im Interventions- und Leistungsstaat, DVBl 1971, S. 674; E. Forsthoff, Der Staat der Industriegesellschaft, 1971, O. Bachof, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL, 12, S.8o ff.; H.F. Zacher, Verwaltung durch Subventionen, VVDStRL, 25, 1966, S. 3o8.

2) Siehe S. Katterle, Ökonomische und politische Aspekte zunehmender Staatstätigkeit, in: WSI - Mitteilung, 1975, S. 218 ff.

3) Vgl. J. Gotthold, Wirtschaftliche Entwicklung und Verfassungsrecht, 1975, passim.

4) J. Schumpeter, Die Krise des Steuerstaates, 1918.

sellschaft handelt.

Vollzieht und akzeptiert man diesen Gedankengang, so legitimiert man mehr oder weniger zwangsläufig die Funktionalisierung des Steuerrechts [1]. Ergänzend bedarf es dann nur noch der Bewußtmachung der damit vorgenommenen Veränderung im Verständnis des positiven Rechts. Dem oben dargelegten Verständnis des Steuerrechts ist nämlich eine Wesensbestimmung des Steuerrechts, die ausschließlich vom Eigenwert der Steuer ausgeht, nicht mehr adäquat. Vielmehr folgt hieraus für das Rechtsverständnis, daß das positive Recht - neben anderen - die Aufgabe hat, den praktischen Bedürfnissen des Lebens zu dienen [2]. Andernfalls läßt das Rechtsverständnis außer acht, daß es sich bei der Rechtsetzung stets auch um eine ziel- und zweckgerichtete

---

1) Vgl. Fick, KStZ 1975, S. 1942.

2) Vgl. Krawietz, Das positive Recht und seine Funktion, 1967, S. 13; H.M. Scupin, Über den Wandel der Wesensbestimmung der Demokratie während des letzten Jahrhunderts, in: Kraus - Festschrift, 1964, S. 314.

Handlungsweise handelt [1]. Daß diese Ziel- und Zweckausrichtung nicht eindimensional, sondern mehrdimensional im Hinblick auf ein komplexes Vorstellungsbündel ist, ist hierbei dann selbstverständlich [2].

Eben diese Multidimensionalität ist jedoch eine der Hauptursachen für die Komplexität des Steuersystems [3] und damit auch einer der Gründe für die Unzufriedenheit mit dem gegenwärtigen Steuersystem. Durch die Vielfalt der Funktionen, die ein "optimales" Steuersystem erfüllen soll, wird einerseits der gedankliche Spielraum für ein sinnvolles Rechtssystem erheblich eingeschränkt; jede neue und zusätzliche Funktion legt der Entfaltungsmöglichkeit des Systems neue Restriktionen auf. Andererseits wird durch die Normierung neuer und weiterer Funktionen auch die Zahl jener Kriterien erhöht, anhand deren das System

---

1) Vgl. Krawietz, Recht, S. 17.

2) Siehe dazu die empirische Untersuchung von P. Lohse, Die Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Vorstellungen in der deutschen Steuerpolitik 1946 - 1965, 1968.

3) Vgl. Neumark, Grundsätze, S. 21 ff.

mit dem Verdikt des Irrationalen und Chaotischen belegt werden kann. Je mehr Funktionen das Besteuerungssystem zu erfüllen hat, desto komplizierter, umfangreicher, unübersichtlicher und widersprüchlicher wird es voraussichtlich werden. So sind denn auch die Ungereimtheiten und Widersprüche des gegenwärtigen Steuersystems in einem erheblichen Umfang durch Antinomien der in das Steuersystem eingeflossenen Vorstellungen [1] bestimmt. Von dort her ist auch im Hinblick auf mögliche Reformen des Systems der Besteuerung nur in einem begrenzten Umfang ein Mehr an innerer Einheit des Systems zu erwarten. Sofern in einem solchen Falle nicht ein großer Teil der Funktionen des Steuersystems wieder eliminiert wird, kommen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit auch in einem reformierten System die alten Widersprüche und Probleme wieder zum Tragen.

Nur beispielhaft seien eine Anzahl solcher Anforderungen an das Steuersystem aufgezählt: Zunächst soll die Besteuerung der Erzielung von Einkünften des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens dienen.

---

1) Vgl. Schmidt, FA 1959, S. 2lo; Neumark, Grundsätze, S. 382.

Im Widerspruch dazu stehen schon alle Normen des Steuerrechts, die durch Steuerbefreiungen, Steuervergünstigungen und sonstige Ausnahmetatbestände von der Besteuerung [1] eine steuerliche Bevorzugung bewirken oder zur Absicht haben oder dadurch den Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Verhaltensweise veranlassen wollen [2]. Hierbei mag zunächst dahingestellt sein, ob diese Sonderregelungen durch das Gleichheitsgebot gerechtfertigt sind oder nicht. Solche Sonderregelungen beinhalten immer auch einen potentiellen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung.

Die zweite Hauptgruppe von Zwecksetzungen im Steuerrecht beinhaltet jene Funktionen, die zusammenfassend als Steuerung und Beeinflussung des Wirtschafts- und Sozialgeschehens bezeichnet werden können. Hier

---

1) Siehe dazu die vergleichende Abhandlung von H. Kirchner, Objektive Befreiungen von der Einkommensteuer in den EG-Ländern Deutschland, Frankreich, Italien, Belgien, Niederlande und Luxemburg, 1974.

2) Vgl. E.C. Brown, Tax Incentives for Investment, American Economic Review, Papers and Proceedings, 52, 1962, S. 335 ff.

[illegible]

Bodenpolitik [1] und der Mittelstandspolitik [2]. Darüber hinaus soll die Besteuerung auch unter Einbeziehung des staatlichen Ausgabengebarens als Mittel der umverteilungspolitischen Intention [3] dienen, womit ein die Wohlstandsverhältnisse egalisierender Wertetransfer angesprochen ist.

Als dritte Gruppe erscheinen noch jene Funktionen, für die sich nur schwer ein gemeinsamer Nenner finden

---

K. Barth, Zur steuerlichen Behandlung des Umweltschutzes, DB 1974, S. 1189 ff.; R. Hagemann, Steuerreform und Umweltschutz, BB 1975, S. 273 f., Hagemann weist ausdrücklich darauf hin, daß die im Hinblick auf den Umweltschutz getroffenen Neuregelungen unter systematischem Gesichtspunkt keine Verbesserung des Steuersystems darstellen.

1) Siehe O. Nell-Breuning, Steuern als Instrumente der Bodenpolitik, in: Neumark-Festschrift, 1970, S. 313.

2) Vgl. H. Jecht, Zur Geschichte und Problematik mittelstandsorientierter Steuerpolitik, FA 1958/59, S. 92.

3) Siehe Neumark, Grundsätze, S. 186 ff.; Haller, Finanzpolitik, S. 212 ff.; kritisch dazu F.A.v. Hayek, Die Verfassung der Freiheit, 1971, S. 387 ff.

läßt und die sich in den verschiedensten Steuergesetzen befinden. Hierzu gehören, soweit sie in der obigen Aufzählung noch nicht enthalten sind, Vergünstigungen für bestimmte Ausgaben wie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sowie andere steuerliche Begünstigungen für wissenschaftliche, kulturelle [1], politische, kirchliche oder gemeinnützige Zwecke [2].

Andererseits ist unverändert davon auszugehen, daß das Steuerrecht den Wettbewerbsprozeß nicht verzerren soll [3], es sei denn, ein verzerrender Effekt wird durch eine bestimmte Norm gerade beabsichtigt.

---

1) Vgl. M. Lubitz, Die Steuerbefreiungen kultur- und bildungspolitischer Art im System des Umsatzsteuerrechts, 1975.

2) Siehe im einzelnen H.v. Wallis, Steuerbegünstigungen gemeinnütziger Zwecke, 1974.

3) Vgl. W. Flume, Steuerreform und Unternehmenskonzentration, WuW 1971, S. 798; für die internationale Ebene Brodmann, W., Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Steuersysteme im internationalen Handel, 1974.

Grundsätzlich verstieße es gegen das Gleichheitsgebot, wenn durch das Steuerrecht die Egalität der Wettbewerbsverhältnisse grundlos beseitigt würde [1].

Doch gerade dieses Beispiel zeigt, daß durch die vieldimensionale Funktionalisierung des Steuerrechts die Regel durch die Ausnahme, die die Regel ersetzt, verdrängt wird. Je größer die Zahl der Funktionen ist, umso mehr müssen auf Kosten des inneren Systems die Grundwertungen der Besteuerung zugunsten von Ausnahmeentscheidungen durchbrochen werden. Andererseits ist diese Vielzahl der Funktionen und der mit ihnen verbundenen Wertungen nichts anderes als ein Ausdruck der Mannigfaltigkeit der Lebensverhältnisse. So ist

---

1) Die Verfassungsrechtsprechung läßt hier dem Gesetzgeber breiten Spielraum. Sie konzediert dem Gesetzgeber, die Sachverhalte typisierend zu erfassen und damit nicht nur Einzelfälle, sondern auch Gruppen zu vernachlässigen (BVerfGE 13, 331/334). Der Steuerpflichtige hat hiernach die Wettbewerbsverzerrungen weitgehend hinzunehmen, insbesondere auch deswegen, weil eine vollkommen wettbewerbsneutrale Steuer nicht bekannt ist (BVerfGE 21, 12/27; 26, 172/185).

auch bei einer Überprüfung des Steuerrechts im Hinblick auf eine Vereinfachung stets zu berücksichtigen, daß eine Abgrenzung zwischen steuerrechtlich legitimen und steuerrechtlich illegitimen außerfiskalischen Funktionen und Zwecken außerordentlich schwierig ist.
Ist der Schritt einer außerfiskalischen Funktionalisierung des Steuersystems einmal vollzogen, so läßt sich keine eindeutige Grenzziehung aus dem Zweck des Steuerrechts heraus mehr vornehmen. Dadurch, daß in dieser Hinsicht das Steuerrecht auf eine rein instrumentale Ebene herabgezogen worden ist und Momente, die außerhalb des ursprünglichen und eigentlichen Anliegens der Einnahmenerzielung liegen, das Steuerrecht prägen, kann das Steuerrecht allein nicht mehr als Bezugsgröße für die Beurteilung dieser Funktionalisierung dienen.

2. Verfassungsrechtliche Durchdringung

Die Überprüfung des Steuerrechts an den Normen der Verfassung stellt in der Entwicklung des Steuerrechts ein relativ neues Phänomen [1] dar. Zwar enthielt schon die Weimarer Verfassung den Art. 134, wonach alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beitragen [2], doch nach dem damaligen Verfassungsverständnis handelte es sich hierbei nicht um unmittelbar geltendes Recht [3]. Konsequenterweise hat denn auch die Rechtsprechung Art. 134 WRV niemals zum Maßstab des Steuerrechts

---

1) Frühere Versuche einer staatsrechtlichen Durchdringung des Steuerrechts finden sich bei O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 1895, S. 378 ff. und P. Labrand, Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, Bd. 4, 1914, S. 32o ff.

2) Dazu G. Anschütz, Die Verfassung des deutschen Reiches, 1933, S. 616 ff.; A. Hensel, Verfassungsrechtliche Bindung des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit - Gleichheit vor dem Gesetz, VJSchrStFR 193o, S. 442 ff.

3) Vgl. C. Schmitt, Verfassungslehre, 1928, S. 157.

gemacht [1], obwohl dieser sich vom Wortlaut her als verfassungsrechtliche Norm zur Beurteilung ungleicher und ungerechter Besteuerungsformen anbietet. Erst das Grundgesetz brachte hier durch Art. 1 Abs. 3 [2] eine entscheidende Wende [3]; während früher die Grundrechte nur im Rahmen der Gesetze bestanden, bestehen heute die Gesetze nur im Rahmen der Grundrechte [4]. Art. 1 Abs. 3 GG besagt, daß die Festlegungen der Grundrechte nach Möglichkeit als aktuell verbindliche Normen aufzufassen sind [5]. Dieser neue Grundsatz macht das Verfassungsrecht im Hinblick auf das Steuerrecht zu einem Recht höherer Ordnung. Für das Steuerrecht hat dies zu einer Reihe

---

1) Vgl. O. Bühler, Art. 134, in: Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, 1930, S. 316.

2) Vgl. BVerfGE 6, 386/387.

3) Die Lehre von den subjektiven öffentlichen Rechten geht zurück auf G. Jellinek, System der subjektiven öffentlichen Rechte, 1892 und O. Bühler, Die subjektiven öffentlichen Rechte, 1914.

4) H. Krüger, Grundgesetz und Kartellgesetzgebung, 1950, S. 12.

5) Zum Meinungsstand im einzelnen Klein, Grundrechte, S. 20.

bedeutsamer Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts geführt, in denen steuerrechtliche Normen an den Grundgesetzvorschriften überprüft worden sind [1]. Den Anfang nahm diese Entwicklung mit dem Beschluß des BVerfG vom 17.1.1957,BvL 4/54 [2], der die Haushaltsbesteuerung zusammenlebender Ehegatten nach dem damaligen § 26 EStG wegen Verstoßes gegen den Schutz und die Förderung von Ehe und Familie in Art. 6 GG für nichtig erklärte. Diese für die damalige Rechtsprechung ungewöhnliche Entscheidung hat dann eine Lawine von Überprüfungen des Steuerrechts initiiert, wobei insbesondere das Recht auf die freie Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 GG) [3], der allge-

---

1) Siehe B. Schmidt-Bleibtreu, F. Klein, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle 1972, S. 88 ff.; W. Weber, Das Bundesverfassungsgericht und die Steuerordnung, AöR 1965, S. 452 ff.; Friauf, DStZ 1975, S. 359.

2) BVerfGE 6,55.

3) BVerfGE 19, 268 ff, 13, 21/29; 4, 7/15 f.; 12, 341/347; 6, 32/36 ff.; 12, 341; 9, 3/11; 12, 341/347 f.; 23, 12/3o; 27, 375/384

meine Gleichheitssatz (Art. 3 GG) [1] für den Fall nicht sachgerechter Differenzierungen, der verfassungsrechtliche Schutz der Glaubens- und Bekenntnisfreiheit (Art. 4 GG) [2], die eheliche Gemeinschaft (Art. 6 GG) [3], die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) [4] sowie das Eigentums- und Erbrecht (Art. 14 GG) [5] zum Maßstab des Steuerrechts erhoben wurden.

---

1) BVerfGE3, 225/24o; 6, 55/71; 9, 237/248; 1o, 59/73; 13, 29o/295 f.; 18, 257/269; Einzelfälle 27, 58/65/68 ff (km-Geld-Pauschale); 26, 1 ff. (Dauerschulden); 25, 3o9 ff. (Mantelkauf); 14, 76/1o1 ff. (Spielautomaten); 26, 3o2/312 (Veräußerungsgewinne nach § 17 Abs. 1 S. 1 und 3 EStG); 9, 3/9 ff. (zu § 21 Abs. 2 EStG); 19, 119/123 ff. (Kuponsteuer); 22, 156/159 ff. (zu § 6 Abs. 1 KStG); 13, 181/2o2 ff. (Schankerlaubnissteuer); 21, 54/64 ff. (Lohnsummensteuer); 19, 1o1/111/114/116 ff. (Zweigstellensteuer); 21, 12/45 f. (Organschaft).

2) BVerfGE 19/129/133.

3) BVerfGE 12, 151/167 ff; 9, 237/244; 13, 29o/3o2; 17, 21o/219; 14, 34/4o.

4) BVerfGE 11, 3o/43 ff.; 13, 181/186 ff; 14, 76/1o1; 16, 147/163/165.

5) BVerfGE 4, 7/17; 8, 274/33o; 1o, 89/116; 1o, 354/371; 11, 1o5/126.

Im einzelnen hat dies verschiedentlich dazu geführt, daß bestimmte Steuernormen als verfassungswidrig erklärt wurden [1]. Für das Steuersystem und das Steuerrechtssystem hat diese Rechtsprechung mehr komplizierend als vereinfachend gewirkt. Insbesondere de lege ferenda hat sie dem Besteuerungssystem erhebliche Restriktionen auferlegt. Ein potentielles Steuersystem unterliegt nunmehr nicht nur den Maßstäben ökonomischer Rationalität [2] im Hinblick auf die Einnahmenbeschaffung des Staates und die Steuerung der Wirtschafts- und Lebensverhältnisse,

---

1) BVerfGE 25, lol/lo8 (zu § 34 a EStG), 28, 227/237 f (zu § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG); 19, 268/273 f. (zu § 3 KiStO); 13, 331/341 f/345 f. (zu § 8 Ziff. 6 GewStG); 19, lol/lll/ll4/ll6 ff. (zu § 17 Abs. 1 GewStG); 23, 1/7 ff. (zu § 32 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

2) Haller fordert für ein ökonomisch rationales Steuersystem, 1)daß der Aufwand, der dem Staat entsteht, so gering wie möglich ist; 2) daß der Aufwand, der dem Besteuerten aus der Ermittlung und Bezahlung der Steuerschuld entsteht, so gering wie möglich ist; 3) daß die den Steuerzahlern aufgebürdete Last so wenig wie möglich spürbar ist und damit die wirtschaftliche Aktivität so wenig wie möglich beeinträchtigt; 4) daß weder die "innere Rationalität" der Produktion noch

sondern hat darüber hinaus im Rahmen der richterlichen Kontrollfunktionen [1] auch einer verfassungsrechtlichen Überprüfung [2] standzuhalten.

---

die optimale Abstimmung der Produktion auf die Bedürfnisstruktur ("äußere Rationalität" der Produktion) gestört wird; 5) daß die Besteuerung für Zwecke der Konjunktur- und Beschäftigungspolitik mit finanzwirtschaftlichen Mitteln so wirkungsvoll wie möglich eingesetzt werden kann; 6) daß mit Hilfe der Besteuerung in möglichst hohem Grade Einfluß genommen werden kann auf die Einkommensverteilung im Sinne einer Erhöhung der Verteilungsgerechtigkeit; 7) daß eine sich im Zusammenhang mit der Feststellung der steuerlichen "Leistungsfähigkeit" und der Vornahme steuerlicher Verteilungskorrekturen evtl. ergebende Offenlegung der persönlichen Verhältnisse auf das unumgängliche Maß beschränkt wird; 8) daß die evtl. zu wählende Kombination von Steuern ein auf die verschiedenen Zielsetzungen abgestimmtes Ganzes bildet, so daß insbesondere keine ungerechtfertigten Überschneidungen und Lücken in der Besteuerung auftreten; vgl. Haller, Finanzpolitik, S. 238 ff.

1) Siehe O. Bachof, Die richterliche Kontrollfunktion im westdeutschen Verfassungsgefüge, Huber - Festschrift, 1961, S. 26

2) Siehe den neuerlichen Überblick von W. Hartz, Verfassungsmäßiges Steuerrecht im Lichte der Rechtsprechung - gestern, heute und morgen, DB 1975, S. 2oo4 ff.

Des weiteren ist diese verfassungsrechtliche Durchdringung für das Systemdenken im Steuerrecht jedoch wenig ergiebig gewesen. Dies ist im wesentlichen darauf zurückzuführen, daß weniger einzelne Steuergesetze als solche, sondern überwiegend Einzelvorschriften Gegenstand der Überprüfung gewesen sind. Darüber hinaus hat das BVerfG im allgemeinen dem gesetzgeberischen Ermessen einen erheblichen Spielraum gelassen [1] und eine gewisse Zurückhaltung gewahrt. Auch hat es sich niemals ein verfassungsrechtlich vorgegebenes Steuersystem zu eigen gemacht.

Dennoch wird dies auf die Dauer eines der zentralen Probleme des Steuerrechts aus verfassungsrechtlicher Sicht sein. Andernfalls würde das aktuelle Verfassungsrecht hinter eine Position zurückfallen, die bereits die Weimarer Reichsverfassung dem Wortlaut nach aufgestellt hat. Indem die Weimarer Reichsverfassung schon in Art. 134 eine unterschiedslose Besteuerung nach dem Verhältnis der Mittel der Staatsbürger als Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 109 WRV begriff, hat sie dem Wortlaut nach schon einen Maßstab steuer-

---

1) So beispielsweise in der Rspr. des BVerfG zur Typisierung, siehe E 13, 331/341; 21, 12/27; 21, 54/69; 23, 327/346; 24, 174/183; 26, 265/275.

licher Gerechtigkeit gesetzt [1], an dem auf Dauer auch die gegenwärtige Verfassungsinterpretation nicht vorbeigehen kann. Gerechtigkeit in der Besteuerung auch als verfassungsrechtliches Problem kann nicht deswegen negiert werden, weil das Grundgesetz sich nicht einen dem Art. 134 WRV entsprechenden Artikel zu eigen gemacht hat.

Auch das Grundgesetz verlangt Gerechtigkeit im materiellen Sinne. Und für die Steuerordnung gilt dies um so mehr, als die Besteuerung nicht nur grundsätzlich einen Eingriff des Staates in die Sphäre des Bürgers darstellt, sondern im "Steuerstaat" [2] den Bürger in fast jeder Form finanziell-materieller Betätigung trifft. Insofern hat das Postulat nach dem Systemgedanken im Steuerrecht nicht nur eine rein steuerrechtliche, sondern auch eine genuin verfassungsrechtliche Komponente.

---

1) Vgl. Hensel, VSchrStFR 1930, S. 445.

2) Schumpeter, Krise.

B. DER ALLGEMEINE SYSTEMGEDANKE IM HINBLICK AUF DAS STEUERRECHT

1. Entwicklung eines adäquaten Systembegriffs

Die postulierte Gerechtigkeit jedoch ist keine Kategorie, die in den Dimensionen des Absoluten erfaßt werden kann [1]. Das Recht selber besteht nicht - es sei denn, man greift zurück auf die Metaphysik - in einer Isolation zu den sonstigen Formen ideellen und materiellen Seins. Recht bedeutet vielmehr immer eine Form der Regelung, die in anthropologische, soziale oder wirtschaftliche Zusammenhänge eingebaut ist [2]. Insbesondere gilt dies natürlich für das Steuerrecht, wo fast ausschließlich Regelungszusammenhänge gegeben sind, die unter dem Gesichtspunkt bestimmter Ziel- und Zwecksetzungen bestehen.

Um so mehr muß dies für einzelne konkrete Normen gelten. Diese bestehen immer in einem bestimmten Regelungszusammenhang, der einen Normenkomplex

---

1) Vgl. aus rechtsphilosophischer Sicht Zippelius, Wesen, S. 12o; aus rechtssoziologischer Sicht Luhmann, Gerechtigkeit, S. 142 ff; aus rechtstheoretischer Sicht O. Weinberger, Die Pluralität von Normensystemen, ARSP 1971, S. 4oo.

2) Vgl. Krawietz, Recht, S. 14.

konstituiert [1]. Auf solche Art begründet eine Mehrheit von Regelungen ein Regelungssystem, dessen konstitutive Merkmale in gewissen Verknüpfungen und in hinter den einzelnen Regelungen stehenden Gemeinsamkeiten zu finden sind. Dies ist es, was ein Regelungssystem und - soweit man hier die Gleichsetzung akzeptiert - auch ein Rechtssystem ausmacht.

Die Erfassung solcher Zusammenhänge wiederum kann nur über die Entwicklung eines der Sache adäquaten Systembegriffs [2] erfolgen, wobei im Ergebnis das Problem, ob ein bestimmter Regelungskomplex als "System" prädikatisiert werden kann, auf eine Frage der Nomenklatur zurückführbar ist, die als definitorischer Akt nicht weiter begründbar [3] ist. Ausgangspunkt dieser Erfassung kann daher nur die Übernahme eines im allge-

---

1) Vgl. Weinberger, ARSP 1971, S. 401: "Die Norm ist immer systemrelativ, sie muß in dieser Relativität erfaßt werden".

2) Vgl. Müller; Normstruktur, S. 94 ff.; zum Verhältnis zwischen Recht und Wirklichkeit siehe F. Müller, Thesen zur Struktur von Rechtsnormen, ARSP 1970, S. 493.

3) Vgl. Lorenz, Elemente der Sprachkritik, 1970, S. 167 ff.; J.M. Bochenski, Die zeitgenössischen Denkmethoden, 1971, S. 90 ff.

meinen und im fachlichen Sprachgebrauch üblichen und anerkannten Systembegriffs und dessen Überprüfung hinsichtlich seiner praktischen Vereinbarkeit mit dem in ihm zu erfassenden Objektbereich sein [1].

Einen solchen allgemein anerkannten Systembegriff hat die Rechtswissenschaft bisher jedoch noch nicht entwickelt. Sie ist vielmehr gekennzeichnet von einem hochdifferenzierten Diskussionsstand [2], der durch unterschiedlichste

---

1) Im Ergebnis ebenso Canaris, Systemdenken, S. 11 f.

2) Vgl. N. Luhmann, Rechtssystem und Rechtsdogmatik, 1974; Canaris, Systemdenken, S. 19 ff.; H. Eichler, Gesetz und System 197o, S. 42 ff.; W. Wilburg, Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht, 195o; K. Zweigert, Rechtsvergleichung,System und Dogmatik, Bötticher-Festschrift, 1969, S. 443 ff.; K. Engisch, Sinn und Tragweite juristischer Systematik, Studium Generale 1957, S. 173 ff.; F.v. Hippel, Zur Gesetzmäßigkeit juristischer Systembildung, in: Rechtstheorie und Rechtsdogmatik, 1964, S. 13 ff.; Th. Viehweg, Systemprobleme in Rechtsdogmatik und Rechtsforschung, in: System und Klassifikation in Wissenschaft und Dokumentation, 1968, S. 96 ff.; P. Koller, Möglichkeiten und Grenzen eines beweglichen Rechtssystems, in: Wilburg-Festschrift, 1975, S. 1 ff.; N. Luhmann, Systemtheoretische Beiträge zur Rechtstheorie, JbfRsRth (2) 1972, S. 255 ff.; R. Schreiber, Probleme rechtswissenschaftlicher Systembildung; JbfRsRth (2) 1972, S. 289 ff.; G. Otte, Komparative Sätze im Recht. Zur Logik eines beweglichen Systems, JbfRsRth (2) 1972, S. 3o1 ff.

Ansätze rechtsphilosophischer, rechtstheoretischer und rechtssoziologischer Art bestimmt wird. Diese wiederum werden verbunden mit Fortentwicklungen klassischer Beiträge der Methodenlehre und Rechtstheorie wie der Methodenlehre Savignys[1], der Begriffsjurisprudenz[2], der Interessenjurisprudenz[3] oder der Topik[4].

---

1) Dazu W. Wilhelm,Savignys überpositive Systematik, in: Philosophie und Rechtswissenschaft, 1969, S. 123 ff.

2) Vgl. W. Krawietz, Art. Begriffsjurisprudenz, in: Historisches Wörterbuch der Philosophie,1971, Bd. I, Sp. 809-813; E. Bucher, Was ist "Begriffsjurisprudenz"? Zeitschrift des bernischen Juristenvereins 1966, S. 274 ff; W. Krawietz (Hg.), Theorie und Technik der Begriffsjurisprudenz, 1976.

3) Vgl. W. Kallfass, Die Tübinger Schule der Interessenjurisprudenz, Frankfurt 1972; G. Ellscheid, W. Hassemer (Hg.), Interessenjurisprudenz, Darmstadt 1974, H. Coing, Der juristische Systembegriff bei Rudolf von Ihering, in: Philosophie und Rechtswissenschaft, 1969, S. 149 ff.; G. Struck, Interessenabwägung als Methode, in: Esser-Festschrift, 1975, S. 171; Larenz, Methodenlehre, S. 128 ff.; Canaris, Systemdenken, S. 35 ff., 40 ff.; dazu die Besprechung von F. Wieacker, in: Rechtstheorie (1) 1970, S. 107 ff., der Canaris' "Methode in der nächsten Nähe der Wertungsjurisprudenz ansiedelt" (S. 111); zur Wertungsjurisprudenz K. Larenz, Grundformen wertorientierten Denkens in der Jurisprudenz, Wilburg-Festschrift, 1975, S. 217 ff; W. Krawietz, Art. Interessenjurisprudenz, in: Historisches Wörterbuch der Philosophie, 1976, Bd. 4, Sp. 494 ff.

4) Vgl. Th. Viehweg, Topik und Jurisprudenz, 1969; J. Blühdorn, Zum "Problemdenken" und seiner Funktion in der Rechtsfindungslehre, JbfRsRth (2) 1972, S. 447 ff.; zum Verfassungsrecht Kriele, Rechtsgewinnung, S. 140, S. 310 ff. und N. Wimmer, Materiales Verfassungsverständnis, 1971, S. 60 ff.

Dagegen ist der Systembegriff der allgemeinen Systemtheorie, die ein System definiert als einen "Komplex aus Einheiten (einer Menge von Elementen), zwischen denen wenigstens einige Verhältnisse bestimmt sind (eine Menge von Relationen), so daß von einigen Systemzuständen oder -eigenschaften auf andere (abstrakte oder konkrete, insbesondere vergangene,gleichzeitige oder zukünftige) Systemzustände oder -eigenschaften geschlossen werden kann" [1], wegen seiner Allgemeinheit zu vage und ergänzungsbedürftig im Hinblick auf die Besonderheiten rechtlicher Systembildung. In Anwendung auf einen rechtlichen Systembegriff ist vornehmlich die Besonderheit zu beachten, daß es sich bei Rechtssystemen im Kerngehalt immer um Rechtsfolgezusammenhänge und damit um Regelungssysteme handelt, die im Hinblick auf bestimmte Formen des Seins bestehen [2]. Der allgemeine Systembegriff bedarf der Präzisierung durch eine Verbindung mit dem Objektbereich Recht. Ohne damit auf die verschiede-

---

1) D. Suhr, Art. Systemtheorie, in: Evangelisches Staatslexikon, 1975, Sp. 2598.

2) Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 248; Zippelius, Wesen, S. 65 ff.; J. Esser, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 197o, S. 33; H. Coing, Grundzüge der Rechtsphilosophie, 1976, S. 261.

nen Ansichten über das Wesen des Rechts [1] einzugehen, empfiehlt sich im Hinblick auf den Charakter steuerrechtlicher Normen, den Rechtsfolgezusammenhang und damit den Regelungszusammenhang als besonderes Charakteristikum des Gegenstandes hervorzuheben.

Eine - wenn auch nicht die entscheidende - Komponente eines solchen Regelungszusammenhanges ist seine logische Bestimmung. Sie begründet eine Strukturiertheit, die sich im Idealfall in einem formalen Aufbau des Systems äußert und in deren Folge das Schließen als logische Operation im Sinne der obigen Definition des allgemeinen Systembegriffs ermöglicht wird.

Die Bedingungen dieser logischen Bestimmung sind die Transitivität und Konsistenz des Systems. Begrifflich gelten diese Kriterien für die innere Ordnung von Wertsystemen. Hiebei bedeutet Konsistenz, daß die Rangordnung der Zuordnung der Elemente durchgängig ist; ein innerhalb des Systems bei einzelnen Elementen bestehendes Rangordnungsverhältnis muß auch im Hinblick auf andere Systemelemente gel-

---

1) Dazu Zippelius, Wesen, S. 3 ff.

ten. Die Transitivität dagegen erfordert, daß zu einer Zeit oder an einem Ort des Systems festgelegte Rangordnungen des Systems auch in übrigen Systembereichen ihre Gültigkeit haben, solange und sofern die Prämissen und Umstände der Festlegung des Rangverhältnisses die gleichen sind und nicht weitere Umstände ein anderes Rangverhältnis hinreichend begründen.

In Rechtssystemen kommt diesen Kriterien jedoch nur eine untergeordnete Bedeutung zu; hier liegt das Hauptproblem im Bereich der Prämissen und Umstände. In analoger Anwendung juristischer Ausdrucksweise tritt die "quaestio juris" zugunsten der "quaestio facti" zurück [1]. Darüber hinaus verlangen Konsistenz und Transitivität fast unvermeidlich, daß die Zustände des Systems als feststehend behandelt werden. Transitive Konsistenz und Dauerhaftigkeit der Systemrelationen bedingen einander und stehen nur gemeinsam zur Disposition; denn unter diesen Bedingungen können einzelne Elemente oder Relationen nicht umrangiert werden, ohne die Gesamtordnung zu gefährden [2]. Ein Rechtssystem würde hierdurch starr; es verlöre seine Offenheit und Beweglichkeit. Beweglichkeit und Offen-

---

1) Dazu Esser, Vorverständnis, S. 1o3 ff.

2) Vgl. Luhmann, Zweckbegriff, S. 4o f.

heit sind aber essentielle Bestandteile eines Rechtssystems[1].

Vor ähnlichen Problemen steht die axiomatisch-deduktive und die logistische Ausrichtung des Systembegriffs, als deren Vorläufer bereits die Begriffsjurisprudenz [2] aufgetreten ist. Die Verwendbarkeit des Systembegriffs der modernen Logistik [3] ist schon deswegen eingeschränkt,weil die Logistik rein analytisch im Sinne der Klassifizierung Kants [4] und damit auch inhaltsleer definiert ist, wogegen es sich bei den Elementen von Rechtssystemen um inhaltsbestimmte Wertungen handelt, die sich nicht auf die Ebene rein formaler Kalküle reduzieren lassen. Zwar soll nicht verkannt werden, daß Formen logischen Denkens eine erhebliche Rolle bei der Behandlung des Objekts Rechts spielen, doch die rein formale Deduktion von Aussagen aus Axiomen, die unbewiesen an den Anfang gestellt werden, macht nicht die Besonderheit der

---

1) Siehe Wilburg, Entwicklung, S. 12 ff.; Canaris, S. 74 ff., S. 61 ff.; Larenz, Methodenlehre,S 471 ff.; allgemein für die Dogmatik D. de Lazzer, Rechtsdogmatik als Kompromißformular, Esser-Festschrift, 1975, S. 85 ff.

2) Dazu Krawietz, Begriffsjurisprudenz, Sp. 8o9 ff.

3) Vgl. Bochenski, Denkmethoden, S. 83 ff.; G. Patzig, Art. Logistik, Fischer-Lexikon, Bd. 11, 1967, S. 144 ff.

4) I. Kant, Kritik der reinen Vernunft, ed. Weischedel, 1968, S. 52.

Rechtswissenschaft als Disziplin aus. Während in der mathematischen Axiomatik die formale Deduktion überwiegend die Sache selbst ausfüllt [1], erscheint die Deduktion in der Rechtswissenschaft eher als Formalgerüst. Die Bewältigung der Materie selbst und weniger der logische Gedankenschritt steht im Vordergrund [2].

Die praktische Art des Umgangs mit der Materie eröffnet den Blick auf eine andere Komponente juristischen Denkens, die als Topik in die juristische Methodenlehre eingegangen ist und vordergründig in einem Gegensatz zum Systemgedanken zu stehen scheint [3]. Das Objekt juristischen Denkens ist in vielfacher Hinsicht problemorientiert. Zumindest die Rechtsanwendung und in gewisser Weise auch die Rechtsentwicklung haben ihren Ausgangspunkt in der Lösung konkreter Ordnungs- und Gerechtigkeitsprobleme; das Recht muß "herausexperimentiert" [4] werden, was durch Abwägen verschiedener Lösungsmöglichkeiten und argumentati-

---

1) Siehe A. Schmidt, Mathematische Strukturen und formale Systeme, in: System und Klassifikation in Wissenschaft und Dokumentation, 1968, S. 59 ff.

2) Vgl. Engisch, Systematik, S. 176; Esser, Vorverständnis, S. 199 ff.

3) So ist Diederichsen der Ansicht,Systemfeindlichkeit, Leugnung der Wissenschaftlichkeit der Jurisprudenz und das Aufgeben einer rationalen und nachprüfbaren Rechtsfindung seien die Konsequenzen der Topik, siehe U. Diederichsen, Topisches und systematisches Denken in der Jurisprudenz, NJW 1966, S. 697 ff.

4) Zippelius, Wesen, S. 166.

ve Rechtfertigung geschieht. Aus der Vielzahl von Argumenten, Gesichtspunkten und Einzelheiten werden jene ausgesucht, die problembezogen die entscheidungsleitende Vorstellung vermitteln. Diese von Viehweg für die Rechtsanwendung [1], aber auch für die wissenschaftliche Rechtsbildung [2] im Zivilrecht entwickelte Methodik hat Kriele [3] für den Bereich des öffentlichen Rechts zu ergänzen versucht. Auch öffentlichrechtliche Methodik basiert auf vernunftrechtlichen Erwägungen [4], die vorrangig nach der "Einschlägigkeit" der Gesichtspunkte zu beurteilen sind. Topisches Argumentieren[5] basiert danach auf der Überzeugungskraft des "Konsenses in Fragen der rechtlichen Wertung wie überhaupt der konventionellen Anschauung". [6]

Aus dem Gesichtspunkt eines äußeren Systems[7] ist die Topik da-

---

1) Vgl. Th. Viehweg, Topik und Jurisprudenz, 1969.

2) Vgl. Viehweg, Systemprobleme, S. 96 ff., insbesondere die Unterscheidung von dogmatischen und zetetischen Systemen, S. 99 f.

3) M. Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung, 1969.

4) Siehe ebenda, S. 31o ff.

5) Zur Abgrenzung zur Rhetorik siehe Th. Viehweg, Notizen zu einer rhetorischen Argumentationstheorie der Rechtsdisziplin, JbRsRth (2) 1972, S. 439 ff.

6) Esser, Vorverständnis, S. 152.

7) Zur Unterscheidung von "äußerem" und innerem" System s. Larenz, Methodenlehre, S. 429 ff.

mit wenig ergiebig. Die Frage nach der Relevanz der Gesichtspunkte oder - umgekehrt - das Problem der Beliebigkeit oder Willkür des Argumentierens ist nicht abgeklärt [1]. Dagegen leistet die Topik für das Anliegen eines inneren Systems einen wesentlichen Beitrag. Die Gruppierung des Erkenntnisstoffes nach gewissen Leitgesichtspunkten ermöglicht eine innere Systematisierung, die die Rechtsprobleme als Angelpunkt des Systems begreift und so der topischen Struktur der Jurisprudenz Rechnung trägt. Soweit die Topik daher auf die innere Ordnung des Sachzusammenhanges unter dem Gesichtspunkt einer gemeinsamen Gerechtigkeitsfrage abstellt, zu deren Beantwortung sie immer wiederkehrende rechtsethische Topoi zur Verfügung stellt, erarbeitet sie die innere Einheit und Gemeinsamkeit des Rechtszusammenhangs und wirkt systembildend. Insofern ist die Topik nicht ein "Notbehelf bei Fehlen hinreichender gesetzlicher Wertungen"[2], sondern methodischer Ausdruck der Vielschichtigkeit juristischer Systembildung. Damit stehen systematisches und topisches Denken nicht in einem konträren, sondern in einem komplementären Verhältnis; die topische Komponente bringt die Beweglichkeit des Objekts in die Systembildung und verschafft

---

1) Vgl. Canaris, Systemdenken, S. 142 f.; Diederichsen, NJW 1966, S. 7o2.

2) Canaris, Systemdenken, S. 15o.

dem System jene Beweglichkeit und Offenheit, ohne die es zu einer Dogmatik mit direktiver Wirkung erstarren würde [1].

Einen weiteren Aspekt des Systembegriffs enthält der Blick auf die Zwecke des Rechts und den sachlichen Inhalt der Rechtssätze. Nicht nur der Wertcharakter des Rechts selbst, sondern auch die soziale Funktion und die Ermittlung der relevanten sozialen Zwecke und Interessen bestimmen die Systembildung. Für den steuerrechtlichen Systemgedanken muß dies umso mehr gelten, als im Steuerrecht eine Funktionalisierung durch Ausweitung des steuerrechtlichen Zwecksystems über das fiskalische Anliegen hinaus auf ein Bündel verschiedener Zwecke und Interessen hin stattfindet.

Die Betonung dieses Aspektes erfolgte rechtshistorisch in der Interessenjurisprudenz [2]. Insbesondere Heck verstand ein Rechtssystem als eine auf einer Wertidee beruhende Zuordnung von Interessen,"als ein System von Konfliktentscheidungen"[3], das auf der Ebene des Rechts einen Ausgleich und eine gegenseitige Abwägung der verschiedenen Bestrebungen, Begehren und Wünsche in einer Gemeinschaft von Individuen statuiert. Gesetze sind hiernach "die Resultanten der in jeder Rechts-

---

1) Vgl. Viehweg, Systemprobleme, S. 104.

2) Siehe Ph. Heck, Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, 1932; Ellscheid, Hassemer, Interessenjurisprudenz; Kallfass, Tübinger Schule, S. 9 ff.; M. Salomon, Grundlegung zur Rechtsphilosophie, 1925; J. Edelmann, Die Entwicklung der Interessenjurisprudenz, 1967.

3) Heck, Begriffsbildung, S. 149 ff.

gemeinschaft einander gegenüberstehenden und um Anerkennung ringenden Interessen materieller, nationaler, religiöser und ehtischer Richtung" [1].

Mit dieser These hat die Interessen- und Wertungsjurisprudenz eine für die rechtliche Systembildung wesentliche Neuorientierung eingeleitet, die sich gegenwärtig in der Praxis zur dominierenden Art juristischer Methodik herausgebildet hat [2]. Rechtssysteme werden verstanden als Zuordnungszusammenhänge von Werten [3], denen die Funktion zukommt, "den erkennbaren Rechtsstoff durch einleuchtende Ordnungskategorien überschaubar und damit handlich zu machen" [4].
Positiv-rechtlich vollzieht sich diese Zuordnung von Werten in der Form der Regelung. Da diese Regelung einem gesetzgeberischen Willensakt entspringt, der aus einer Ziel- und Zwecksetzung [5] - hier: der Besteuerung -

---

1) Heck, Begriffsbildung, S. 74.

2) Vgl. Struck, Interessenabwägung, S. 171 ff., mit entsprechenden Hinweisen auf die Rspr.; Larenz, Methodenlehre, S. 128 ff; Krawietz, Interessenjurisprudenz, Sp. 494.

3) Siehe z.B. von Hippels Versuch einer immanenten natürlichen Systematik des sog. rechtsgeschäftlichen Verkehrs, F.v. Hippel, Zur Gesetzmäßigkeit juristischer Systembildung, in: Rechtstheorie und Rechtsdogmatik, 1964, S. 13 ff.

4) Zweigert, Rechtsvergleichung, S. 444.

5) Allgemein dazu Krawietz, Recht, S. 18 ff.

entstanden ist, handelt es sich um teleologische Systeme - wobei "teleologisch" nicht im engeren Sinne als Ausdruck vordergründiger Zweck-Mittel-Verknüpfung [1], sondern im weiteren Sinne als zweckgerichtete Wertverwirklichung zu verstehen ist [2]. Daraus folgt, daß es sich auch um axiologische Systeme handelt; denn die in der wertverwirklichenden Regelung enthaltene Verknüpfung von Voraussetzung und Folge setzt eine Festlegung des Zweckes der Regelung und damit eine Wertung voraus.

In Verbindung mit der allgemeinen Systemdefinition sind daher teleologische und axiologische Folgerichtigkeit als ordnungs- und einheitsstiftende Merkmale eines Rechtssystems anzusehen [3].

Darüber hinaus bedarf das System einer Ausgewogenheit von Stabilität und Flexibilität. Letztere tritt einmal als Offenheit nach außen gegenüber dem Wandel wissenschaftlicher Erkenntnis und rechtlicher Grundwertungen auf. Deutlich wird dies an dem Wandel des Steuerrechts, der aus der Sicht der ökonomischen Rationalität des Steuersystems als ein Hinzukommen artfremder Elemente, aus der Sicht eines Steuerrechtssystems dagegen als Ausdruck systemnotwendiger Offenheit

---

1) Zur Kritik des verengten juristischen Zweck-Mittel-Schemas siehe W. Krawietz, Juristische Methodik und ihre rechtstheoretischen Implikationen, JbfRsRth (2) 1972, S. 39 f.

2) Vgl. Canaris, Systemdenken, S. 41.

3) Vgl. ebenda, S. 41 ff.

zu beurteilen ist. Flexibilität tritt weiterhin nach innen als Beweglichkeit eines Systems i.S. Wilburgs [1] auf und meint insoweit die prinzipielle Ranggleichheit und wechselseitige Austauschbarkeit der maßgeblichen Gerechtigkeitskriterien des Systems. Diese Beweglichkeit liegt aber im System des positiven Steuerrechts schon wegen seiner ausgebauten Tatbestandsbildung nur sehr bedingt vor; für die wissenschaftliche Diskussion der steuerrechtlichen Systembildung ist sie dagegen notwendiger Bestandteil des Systemdenkens [2].

2. Funktionen von Rechtssystemen

Ausgangspunkt der Funktionsbestimmung von Rechtssystemen ist die Prämisse, daß es sich in materieller Sicht um Wertungssysteme handelt, deren Elemente aufgrund ihrer Eigenschaft als Wertungen weder quantifizierbar noch auf sonstige Weise einem auf einer festen Basis

---

1) W. Wilburg, Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht, 1950; siehe auch Canaris, Systemdenken, S. 74 ff.; Koller, Möglichkeiten, S. 19 ff.

2) Vgl. B. Schilcher, Der rechtspolitische "Reduktionismus" und das Wilburgsche System, in: Wilburg-Festschrift, 1975, S. 184 ff.

bestehenden Kalkül zugänglich sind. Wertungen können aufgrund ihrer Beschaffenheit nur zu anderen Wertungen in Beziehung gesetzt werden. In diesem Sinne besteht die "Logik" eines Systems von Wertungen darin, daß die Durchführung der im System aufgestellten Relationen und Wertungen durchgehend im System aufrechterhalten und dadurch die Ordnung des Systems gestiftet wird.

Normativ haben Rechtssysteme die Funktion, Gerechtigkeit zu konkretisieren. Damit es sich bei einem rechtlichen Regelungskomplex um eine Gerechtigkeitsordnung handelt, müssen die im Komplex enthaltenen Regelungsformen bestimmten Anforderungen entsprechen. Zwar sind die Grundwertungen, die den Regelungskomplexen zugrunde liegen, nur begrenzt einer rationalen Diskussion und Überprüfung unterwerfbar [1], doch die Verknüpfung und der Zusammenhang der einzelnen Regelungen müssen den Ansprüchen wertungsmäßiger Folgerichtigkeit und Einheit entsprechen, damit eine Gerechtigkeitsordnung gegeben ist. Indem das System schon vom Ansatz her eine Anzahl von Regelungen als eine Einheit und Ordnung von Werten auffaßt, zwingt es auch, die Regelungen nach dem

---

1) Vgl. Zippelius, Wesen, S. 97 ff.

Gesichtspunkt teleologischer und axiologischer Einheit vorzunehmen.

Die Konkretisierung der Gerechtigkeit ergibt sich dann als Resultat der Beziehungen zwischen einerseits der aprioriischen Idee der Systemeinheit und -ordnung nach systemleitenden Vorstellungen und andererseits den positiv-rechtlichen Ausgestaltungen. Als Folge dieser Gegenüberstellung ergibt sich beispielsweise die Einsicht, daß in Teilen des positiv-rechtlichen Regelungszusammenhanges im Gegensatz zum Gesamtsystem stehende Wertungen zur Anwendung gekommen sind, oder daß Objektzusammenhänge, die nach der inneren Wertung des Systems einer bestimmten Regelungsweise hätten unterliegen müssen, nicht geregelt sind, oder daß in verschiedenen Teilgebieten des Objektbereiches die dem System immanente Vorstellung mit unterschiedlicher Konsequenz oder Intensität durchgeführt ist. Das heißt,auf diese Art und Weise lassen sich systemfremde Normierungen identifizieren, Systemlücken [1] können aufgezeigt werden und Systembrüche [2] werden offensichtlich.

---

1) Zum Problem der Systemlücke siehe Esser, Vorverständnis, S. 174 ff.; Kallfass, Tübinger Schule, S. 37 ff.; Larenz, Methodenlehre, S. 354 ff.; Canaris, Systemdenken, S. 133 ff.

2) Dazu Canaris, Systemdenken, S. 112 ff.

Auf das Steuerrecht übertragen bedeutet dies, daß beispielsweise das gesamte System des Steuerrechts sich aus den Elementen und Relationen der verschiedenen Einzelformen der Besteuerung wie Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Umsatzsteuer etc. zusammensetzt und daß diese Einzelteile und die zwischen ihnen bestehenden Zusammenhänge wesentlich die Idee des Gesamtsystems prägen, daß aber wiederum das Gesamtsystem die Kriterien dafür hergeben soll, ob z.B. die Körperschaftsteuer in das Gesamtsystem "paßt" oder nicht. Die gleichen Probleme treten bei der Systembildung auf niedrigerer Ebene auf, so wenn z.B. zu entscheiden ist, ob bestimmte Sonderregelungen oder Ausnahmetatbestände im Rahmen der Systemvorstellung einer einzelnen Steuer systemgerecht sind oder nicht.

Unergiebig ist es aber, diese Erwägung für ein äußeres System des Steuerrechts anzustellen [1]. Hier bestände nur die Gefahr, in eine steuerrechtliche Begriffsjurisprudenz abzugleiten, die für die Problemstellung

---

1) So in mancher Hinsicht M.-W. Beyer, Das System des Steuerrechts, BB 1975, S. 5o9 ff.

einer inneren Ordnung und Einheit des Steuerrechts nichts hergibt. Dagegen ist es wohl die Aufgabe steuerrechtlichen Systemdenkens, eine innere Verbindung zwischen den verschiedenen Teilbereichen rechtlicher Systembildung herzustellen oder Ähnlichkeiten und Gleichheiten der inneren Ausrichtung aufzuzeigen. Dies gilt insbesondere für das Verhältnis von steuerrechtlicher und privatrechtlicher Systembildung [1] und für die Beziehungen zwischen Steuerrecht und Verwaltungsrecht [2].

Insbesondere gehört es daher zur Aufgabe des Systemdenkens im Steuerrecht, die Vielschichtigkeit dieser Systemzusammenhänge in einer systematisch-teleologischen Sinneinheit zusammenzufassen und die innere Verbindung zwischen den verschiedenen Regelungszusammenhängen innerhalb des Steuerrechts und auch in bezug auf andere Rechtssysteme aufzuzeigen [3]. Hierbei tritt gerade im Hinblick auf das dem Steuerrecht übergeordnete Verfassungsrecht die Gefahr einer rein deduktiven Systematik auf, die sogar dadurch eine gewisse Plausibilität gewinnt, daß die Verfassungsrechtsprechung in mehrfacher Hinsicht das Steuerrecht umgeformt

---

1) Siehe dazu K. Tipke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, JuS 197o, S. 149 ff. m.w.N.

2) Siehe G. Felix, Steuerrecht und Verwaltungsrecht, in: Spitaler-Festschrift, 1958, S. 135 ff.

3) Vgl. Tipke, DStZ 1975, S. 4o6.

hat. Zwar ist richtig, daß das Steuerrechtssystem in einen weiteren Systemzusammenhang eingebettet ist, doch es wäre verfehlt, daraus zu folgern, daß das Steuerrechtssystem aus dem Gesamtsystem deduziert werden kann oder daß das Gesamtsystem definitive, übergeordnete Kriterien materieller Richtigkeit im Einzelfalle für das Teilrechtssystem abgeben kann. Hier sind die Beziehungen wesentlich komplexerer Art.

3. Die Konstitution von Prinzipien

Eine besondere Bedeutung kommt im Rahmen der Bildung eines inneren Rechtssystems den Rechtsprinzipien und hier wiederum den rechtsethischen Prinzipien zu. Diese sind im Gegensatz zu den auf Zweckmäßigkeitserwägungen beruhenden rechtstechnischen Prinzipien "richtungsgebende Maßstäbe rechtlicher Normierung, die vermöge ihrer eigenen Überzeugungskraft rechtliche Entscheidungen zu 'rechtfertigen' vermögen" [1]. Formal betrachtet, lassen

---

1) Larenz, Methodenlehre, S. 41o.

Prinzipien sich als Verbindungsglieder zwischen einem System als ganzem und dem durch das System erfaßten Gesamt der positiven Regelungen begreifen. Sie sind jedoch nicht Begriffsbildungen mittleren Abstraktionsniveaus im Sinne einer Begriffsjurisprudenz, sondern beinhalten einen materiellen Gerechtigkeitsgehalt. Rechtsethische Prinzipien sind Ausprägungsformen der Idee des Rechts, die im Hinblick auf bestimmte Rechtsgebiete oder Rechtsprobleme bestehen. Prinzipien sind daher im Normalfall auch keine Regelungsformen, die zur Lösung konkreter Ordnungsprobleme unmittelbar herangezogen werden können; sie sind vielmehr axiologische Gebilde, die im allgemeinen durch das positive Recht erst zu Regelungsformen konkretisiert worden sind oder die durch die Rechtsprechung etwa im Rahmen der Fallgruppenbildung herausgebildet worden sind.

Insofern haben sie eine gewisse Ähnlichkeit mit den Topoikatalogen der Topik.Es handelt sich um Wertideen,Gesichtspunkte und allgemeine Grundsätze axiologischer Art, die sich um den Gesetzestext ranken. Sie enthalten eine Gruppierung des Erkenntnisstoffes nach Leitgesichtspunkten, die teleologische Kriterien für die Rechtsauslegung und insbesondere für die Lückenausfüllung abgeben. Daher treten

Prinzipien auch in den verschiedensten Rechtszusammenhängen auf: auf verfassungsrechtlicher Ebene z.B. das Sozialstaatsprinzip [1] oder das Demokratieprinzip [2], allgemein der Vertrauensgrundsatz [3] oder speziell im Steuerrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip [4].

Aufgrund dieser Artbestimmung sind sie weder für ein äußeres noch für ein deduktives System verwendbar. Sie sind nicht starr und erheben keinen Anspruch auf absolute Gültigkeit. Sie gleichen vielmehr in mancher Hinsicht jenen Gebilden, die Wilburg in seiner Idee eines "beweglichen Systems" als "Elemente" oder "bewegende Kräfte" [5] bezeichnet. Die Kräfte sind "nicht absolute, starre Größen,

---

1) Dazu H. Zacher, Das Sozialstaatsprinzip in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BayVbl 1969, S. 113 ff.; E. Menzel, Die Sozialstaatlichkeit als Verfassungsprinzip der Bundesrepublik, DÖV 1972, S. 537 ff.

2) Zur Beziehung zur Besteuerung siehe H.-J. Papier, Der finanzrechtliche Gesetzesvorbehalt und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973.

3) Vgl. F. Ossenbühl , Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat, DÖV 1972, S. 25 ff.; C.-W. Canaris, Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, 1971.

4) Vgl. Vogel, DStZ 1975, S. 41o.

5) Vgl. W. Wilburg, Zusammenspiel der Kräfte im Aufbau des Schuldrechts, AcP Bd. 163 (1964), S. 346 ff.

sondern es entscheidet die Gesamtwirkung ihres variablen Spiels." [1] Auch Prinzipien entfalten ihre Bedeutung nicht in einer isolierten Stellung, sondern in ihrem Zusammenspiel. Dieses beruht nicht auf einer vorgegebenen Rangordnung der Prinzipien untereinander, obwohl im Sinne des inneren Systems Prinzipien höherer Bedeutung, wie das Prinzip vom Schutz des menschlichen Lebens, und Prinzipien geringeren Ranges, wie der Schutz des Eigentums, unterschieden werden können, sondern die Bedeutung der Prinzipien entwickelt sich erst in ihrem gemeinsamen Wirken ." Die Prinzipien erhalten ihren eigentlichen Sinngehalt erst in einem Zusammenspiel wechselseitiger Ergänzung und Beschränkung". [2]

---

1) Wilburg, Entwicklung, S. 13.

2) Canaris, Systemdenken, S. 55.

C. VERFASSUNGSGEMÄßE BESTEUERUNG IN BEZUG AUF DAS STEUERSYSTEM

1. Finanzrechtliche Regelung und grundrechtliche Abwehr der Besteuerung

Auf der Suche nach verfassungsrechtlichen Ansatzpunkten eines Steuerrechtssystems ist es naheliegend, zunächst auf die verfassungsrechtlichen Vorschriften über das Finanzwesen zurückzugreifen. Einschlägig ist hier Art. 105 GG, der das Aufkommen aus den einzelnen Steuern und Steuerarten auf Bund, Länder und Gemeinden aufteilt [1]. Dem Bund stehen danach insbesondere die Erträge aus den Zöllen, aus einem Teil der Verbrauchsteuern, aus der Straßengüterverkehrsteuer, der Kapitalverkehrsteuer, der Versicherungssteuer und der Wechselsteuer zu. Dagegen geht das Aufkommen aus der Vermögensteuer, der Erbschaftsteuer, der Kraftfahrzeugsteuer, einem Teil der Verkehrsteuern, der Biersteuer und der Spielbankenabgabe an die Länder. Die vom Aufkommen her bedeutendsten

---

1) Zur Geschichte siehe O. Bühler, Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen, 1949, S. 3 ff.

Steuern, die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer, gehen als Gemeinschaftsteuern an Bund und Länder gemeinsam. Den Gemeinden und Gemeindeverbänden schließlich ist das Aufkommen aus den Realsteuern und aus den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern direkt zugeordnet.

Durch die Aufzählung dieser Steuern in der Verfassung erhebt sich die Frage nach einer verfassungsrechtlichen Bindung des Systems der Steuern und damit auch möglicherweise nach einem hierin in den Grundzügen geregelten System des Steuerrechts. Diese These einer verfassungsrechtlichen Festlegung des Steuersystems wurde erstmals von Wacke [1] aufgestellt. Hiernach sind die Grundlagen des in die Verfassung aufgenommenen Steuersystems Verfassungsrecht geworden. "Sowohl die Ausprägung der einzelnen Steuern in ihrem wesentlichen Charakter wie überhaupt in ihrem Bestande durch die bisherigen Steuergesetze als auch ihre gegenseitige Relation

---

1) Wacke, Finanzwesen, S. 92 ff; ders., Die Finanzverfassung, DÖV 1955, S. 577 ff.; zustimmend G. Strickrodt, Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem, 1951, S. 10; ähnlich Bellstedt, Grenzen, S. 64.

ist, da im GG in Bezug genommen, in die Ebene des Verfassungsrechts erhoben" [1]. Hieraus ist zu folgern, daß grundlegende Steuerreformen, welche die Beseitigung ganzer Steuern oder eine Umgestaltung des Systems zur Folge haben, auch gleichzeitig Verfassungsreformen darstellen.

Über das System der Steuern in diesem Verfassungsartikel hinaus würde diese Ansicht für ein System des Steuerrechts bedeuten, daß durch die Aufzählung bestimmter Steuerarten möglicherweise ein Verfassungswille zu einem bestimmten System des Steuerrechts erkennbar wird. So könnte beispielsweise die schon bei der Abfassung des Art. 105 GG bestehende Progression der Einkommensteuer zum Verfassungsrang erhoben worden sein.

Doch die Ansicht Wackes ist in der Literatur auf erhebliche Kritik [2] gestoßen und wird auch nicht

---

1) Wacke, Finanzwesen, S. 64.

2) Siehe H. Paulick, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Festschrift für O. Bühler, 1954, S. 156 f.; H. Fischer-Menzhausen, Das Finanzverfassungsgesetz , DÖV 1956, S. 1964; F. Klein, Grundgesetz und Steuerreform, FA 1959, S. 12o; Ch. Sasse, Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, AöR 1961, S.423 ff; E.A. Piduch, Finanzverfassung und Steuerreform,

durch eine entsprechende Verfassungsrechtsprechung unterstützt. Die Kritik geht dahin, daß dadurch eine unerwünschte Erstarrung des Steuersystems entstehen würde [1] und die These Wackes unter Berücksichtigung sowohl der subjektiven als auch der objektiven Auslegung eine unangebrachte Verknüpfung zwischen der Erstellung einer Kompetenzordnung und der Errichtung eines verfassungsrechtlichen Steuersystems vornimmt [2].

In der von Wacke angebotenen Formulierung ist daher die These nicht haltbar. Dennoch ergeben sich aus der Finanzverfassung Anhaltspunkte für ein System der Besteuerung. Die Art. 105 - 108 GG beinhalten eine Gesetzgebungs- und Ertragsordnung der Besteuerung, die in ihrer Dreiteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden Ausdruck bundesstaatlicher Ordnung [3] ist und insoweit auch Verfassungsrang [4]

1964, S. 78 ff.; K. Vogel/H. Walter, Bonner Kommentar, Art. 106, Rdn 162 ff.

1) Vgl. Paulick, Grundsatz S. 158 f.

2) Vgl. K. Vogel, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, S. 10 f.; Piduch, Finanzverfassung, S. 78 ff.

3) Zur Diskussion um die Rechtfertigung bundesstaatlicher Ordnung in der Gegenwart siehe P. Lerche, Aktuelle föderalistische Verfassungsfragen, 1968, S. 9 ff.

4) Vgl. Hesse, Verfassungsrecht, § 7 II 1.

hat. Eine Steuerreform, die beispielsweise dahin ginge, die Länderkompetenzen sowohl bei der Regelungskompetenz als auch bei der Ertragszuweisung abzuschaffen, würde sowohl eine Verfassungsänderung voraussetzen als auch gegen das Bundesstaatsprinzip verstoßen. Schon diese bundesstaatliche Ordnung verlangt daher notwendigerweise die Existenz eines Steuersystems als eine Mehrzahl bundesstaatlich zugeordneter Steuern. Der Systemgedanke als solcher, hier allerdings verstanden im Sinne eines äußeren Systems mehrerer Steuern, hat Verfassungsrang. "M.a.W.: die verfassungsrechtliche Ertragsaufteilung kennt nicht die 'Steuer' schlechthin, sondern nur bestimmte Einzelsteuern wie Einkommensteuer, Vermögensteuer oder Wechselsteuer."[1)]

Über dieses mehr äußerliche System der Existenz einzelner Steuern und die grundsätzliche verfassungsrechtliche Normierung eines Systems einer Mehrzahl von Steuern hinaus dagegen ist die Steuerzuordnung der Finanzverfassung für ein Steuerrechtssystem im Sinne des oben entwickelten Systembegriffs wenig ergiebig. Die Finanzverfassung beinhaltet nicht eine Ordnung von Wertungen, nach denen die Besteuerung stattzufinden hat, sondern eine Zuord-

---

1) Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 64.

nung von Erträgen. Die Aufzählung einzelner Steuern oder Steuerarten begründet noch nicht eine Einheit und Ordnung von Werten und Prinzipien der Besteuerung.

Die verfassungsrechtliche Ausstrahlung auf die Besteuerung ist jedoch damit genauso wenig ausgeschlossen wie die Möglichkeit der verfassungsrechtlichen Grundlegung eines Steuerrechtssystems. Wie die bereits oben skizzierte verfassungsrechtliche Durchdringung des Steuerrechts zeigt, ist die Verfassung gegenüber der Besteuerung keineswegs neutral [1]. Die vom Bundesverfassungsgericht bereits lange und in ständiger Rechtsprechung [2] vollzogene Überprüfung des Steuerrechts läßt eindeutig nur eine verfassungskonforme Besteuerung und ein verfassungskonformes Steuerrecht [3] zu.

Primäre Prüfungsnorm hierfür sind die Grundrechte und die allgemeinen Grundsätze der Rechtsstaatlichkeit. Die Überprüfung und damit auch die skizzierte

---

1) Vgl. Bögeholz, FR 1959, S. 313.

2) Siehe Schmidt-Bleibtreu/Klein, Steuerrecht, S. 67 ff.

3) Vgl. Paulick, DStR 1975, S. 565 f; Friauf spricht von "struktureller Homogenität"; Vgl. Friauf, DStZ 1975, S. 360.

verfassungsrechtliche Durchdringung des Steuerrechts vollzieht sich allerdings in negativer Form. Die Quintessenz dieses Vorgehens ist, daß nur verfassungskonformes Steuerrecht rechtlichen Bestand hat. Insofern bewirkt dieses Unterfangen, daß durch die Grundrechte oder die übrige Verfassung nicht bestimmte Formen der Besteuerung oder gar Ansätze eines grundrechtlichen Steuerrechtssystems aufgestellt werden, sondern die Überprüfung ist eine negative: Formen der Besteuerung können nur als verfassungswidrig eliminiert oder als nicht verfassungswidrig bestätigt werden. Insofern kommt hier der eine Aspekt [1] der Grundrechte als Abwehrpositionen gegenüber dem Staat und staatlichen Eingriffen voll zur Geltung.

Andererseits resultiert als Ergebnis dieser Überprüfung auch ein positives Element. Wie sich bei der Diskussion um die Funktion der Grundrechte der Aspekt der Negation staatlicher Einwirkungen [2] und der Aspekt der Schaffung objektiver Ordnungselemente [3]

---

1) Zur Diskussion über die verschiedenen Aspekte der Grundrechte siehe Klein, Grundrechte, S. 2o.

2) Vgl. Klein, Grundrechte, S. 9 ff.

3) So etwa U. Scheuner, Die Funktion der Grundrechte im Sozialstaat, DÖV 1971, S. 5o5.

nicht ausschließen, ergibt sich durch die grundrechtliche Abwehr verfassungswidriger Besteuerungsformen erstens ein verfassungskonformes Steuerrecht als bestehende Ordnung, in der sich zweitens als Folge des Überprüfungsprozesses auch die Wertordnung der Verfassung [1] niederschlägt.

Insofern bietet das System der Grundrechte in Verbindung mit den Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit ein Grundsystem, aus dem sich in den Grundzügen jene Prinzipien gewinnen lassen, die auch das Steuerrecht prägen, denn sowohl das Durchschlagen der verfassungsmäßigen Wertordnung [2] auf untergeordnete Rechtssysteme als auch der Umstand, daß die die Steuerrechtssysteme konstituierenden Prinzipien aufgrund ihrer Allgemeinheit eine gewisse Ähnlichkeit mit den Verfassungswerten haben, läßt diese Prägung möglich werden.

Dem ist jedoch noch die Frage vorgelagert, ob die Grundrechte überhaupt eine eigentliche Abwehrposition gegenüber der Besteuerung beziehen oder ob der

---

1) Vgl. BVerfGE 7, 198/2o5.

2) Siehe ergänzend zur Möglichkeit verfassungskonformer Auslegung Larenz, Methodenlehre, S. 329 ff; F. Müller, Juristische Methodik, 1971, S. 64 ff; BVerfGE 9,194/197 ff; 12, 45/49 ff; 14, 56/73; 17, 3o6/318; 18, 18/34; 21, 292/3o5; 33, 52/65.

Grundrechtsschutz sich sozusagen nur auf die ungewollten Nebenwirkungen der Besteuerung erstreckt. Vertretbar ist die letztere Möglichkeit im Hinblick darauf, daß zumindest explizit in den Grundrechten weder von der Besteuerung noch in sonstigen Ansätzen von der Auferlegung von Geldleistungen die Rede ist.

Dem steht aber entgegen, daß die Auferlegung von Geldleistungspflichten zweifelsohne einen Eingriff in grundrechtlich geschützte Bereiche, insbesondere das Eigentum [1], darstellt, der nach dem Wortlaut des Art. 14 GG selbst unter der Wahrung des Gesetzesvorbehaltes nicht zulässig ist. Zwar setzt das Grundgesetz in Art. 1o5 GG die Steuer voraus und beinhaltet auch eine kompetenzrechtliche Regelung der Besteuerung, doch läßt sich daraus noch nicht die Zulässigkeit des Eingriffs in Grundrechtpositionen herleiten [2].

---

1) Vgl. Vogel, Finanzverfassung, S. 37; Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 13; J. Faehling, Die Eigentum-sgewährleistung durch Art. 14 des Grundgesetzes als Schranke der Besteuerung, 1965, S. 35 ff; H.R. Dißmann, Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, 1964, S. 38 ff.

2) Vgl. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 11.

Daß allerdings die Besteuerung notwendig und auch verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig ist, bedarf keiner Erörterung. Daraus aber zu folgern, die Hauptwirkung der Besteuerung, nämlich - in der Terminologie der Finanzwissenschaft - der zwangsweise Vermögenstransfer von Privaten auf den Staat [1], spiele sich im grundrechtsfreien Raum [2] ab, ist ebenso falsch, wie von einer verfassungsrechtlichen Unzulässigkeit der Besteuerung auszugehen. Es verbleibt nur die Möglichkeit, in den Grundrechten einen entsprechenden Ansatzpunkt zu suchen, für den sich Art. 14 GG naturgemäß zuerst anbietet.

---

1) Vgl. Schmölders, Steuerlehre, S. 49 ff; A.C. Pigou, The Economics of Welfare, 1932, S. 713.

2) So z.B. K.M. Hettlage, die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL, 12, S. 8 ff.; Hesse, Verfassungsrecht, § 12 III, 1, spricht von "der offenen Flanke der Eigentumsgarantie".

2. Art. 14 GG als Maßstab der Besteuerung

Die diesem Versuch zugrundeliegende These, Art. 14 GG sei Maßstab der Besteuerung, gehört jedoch "zu den merkwürdigsten Problemen des Steuerrechts" [1] und ist in der verfassungsrechtlichen Literatur nicht unbestritten. Die tatsächliche Durchführung der Besteuerung und ihre niemals ernsthaft im Zweifel gezogene rechtliche Zulässigkeit einerseits und der grundrechtliche Schutz des Eigentums andererseits sind nicht leicht miteinander zu vereinbaren. Drei grundsätzliche Positionen hierzu sind denkbar.
Die erste Position sieht in der Auferlegung von Geldleistungspflichten einen Eingriff [2] in das durch Art. 14 GG geschützte Eigentum des Steuerpflichtigen, der einen teilweisen oder vollständigen Entzug des Eigentums zur Folge hat. Verneint man hierfür eine Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums, so kommt nur in Betracht, einen Steuereingriff als eine Enteignung anzusehen. Diese Möglichkeit ist aber vollkommen unhaltbar. Die Konsequenz wäre nicht nur, daß

---

1) Vogel/Walter, Art. 1o5, Rdn. 139.

2) Bellstedt, Grenzen, S. 123 f., verneint bereits den Eingriffscharakter der Steuer.

alle bestehenden Steuergesetze verfassungswidrig wären, weil sie dann als enteignende Gesetze keine Regelung über Art und Ausmaß der Entschädigung enthielten, sondern auch, daß die Besteuerung sinnlos wäre, denn im ähnlichen Maße, wie besteuert wird, müßte auch entschädigt werden. Der Staat könnte dann als "Steuerstaat" mangels finanzieller Basis nicht existieren.

Die zweite Alternative gleicht im Ansatz der ersten. Verneint man nämlich, daß die Besteuerung eine Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG darstellt, will man aber andererseits das unsinnige Ergebnis der ersten Möglichkeit vermeiden, so bieten sich zwei Lösungen an, die sich weitgehend gleichen: Die erste Lösung ist, die Besteuerung aufgrund eines in Art. 14 Abs. 1 GG enthaltenen ungeschriebenen Gesetzesvorbehaltes für zulässig zu erklären [1]. Diese Lösung ist

---

1) So K. Roth, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, 1958, S. 82 f.; F. Klein, Eigentumsgarantie und Besteuerung, StW 1966, Sp. 479 ff.; W. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 197o, S. 78 f.

jedoch aus verfassungsrechtlicher Sicht höchst bedenklich, denn ein nach der Verfassung unzulässiger Eingriff des Staates in die Grundrechtsposition des Bürgers wird durch die Schaffung eines ungeschriebenen Gesetzesvorbehaltes legalisiert. Von gleicher verfassungsrechtlicher Bedenklichkeit und deswegen ähnlich ist die zweite Lösung. Sie wird in der Literatur insbesondere von Hettlage [1] und mit Abänderungen auch von Forsthoff [2] vertreten und beinhaltet eine Abgrenzung zwischen der staatlichen Besteuerungshoheit und dem Eigentumsschutz des Grundgesetzes mit dem Ziel einer Freistellung der Besteuerungsgewalt des Staates vom grundrechtlichen Eigentumsschutz.

Auf dem Gedankengang dieser Lösung basiert auch die bisherige Rechtsprechung des BVerfG. Ausgehend von dem "Investitionshilfe-Urteil" [3] hat das BVerfG in ständiger Rechtsprechung entschieden, Art. 14 GG schütze "nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auf-

---

1) Hettlage, VVDStRL 14, S. 4 f.

2) E. Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL, 12, S. 32; ders., Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, S. 1250. Forsthoff unterscheidet zwischen den Schutzgütern Vermögenssubstanz und Vermögenszuwachs.

3) BVerfGE 4, 7 ff.

erlegung von Geldleistungspflichten"; solche Belastungen ließen "die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt".[1] Diese Rechtsprechung ist aber wenig überzeugend. Zunächst steht sie im eindeutigen Gegensatz zu Art. 1 Abs. 3 GG, wonach die nachfolgenden Grundrechte Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht binden, also auch ihre Bindungswirkung auf das Steuerrecht erstrecken [2]. Darüber hinaus entsteht durch diese Rechtsprechung ein Widerspruch zur Rechtsprechung des BVerfG in den Fällen der erdrosselnden Besteuerung. Hier hat das BVerfG mehrfach zum Ausdruck gebracht, daß die Auferlegung von Geldleistungspflichten dann einen Verstoß gegen Art. 14 GG zum Inhalt haben könne, wenn "die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundle-

---

1) BVerfGE 4, 17; ebenso 8, 274/33o; 1o, 89/116; 1o, 354/371; 11, 1o5/126; 14, 221/241; 19, 119/128 f; 19, 253/267 f; 23, 288/314 f; 26, 327/338; 27, 111/131; 27, 326/343; 28, 119/142; 28, 4o2/413.

2) Vgl. Vogel/Walter, Art. 1o5, Rdn. 139; Faehling, Eigentumsgewährleistung, S. 26.

gend beeinträchtigen".[1] Diese Ansicht widerspricht jedoch der obigen. Berührt die Auferlegung von Geldleistungspflichten grundsätzlich nicht den Schutzbereich des Art. 14 GG, so kann dies auch nicht im Falle der Übermaßbesteuerung gegeben sein [2], tangiert dagegen die Übermaßbesteuerung den Eigentumsschutz, so berührt die Besteuerung grundsätzlich immer die Position des Art. 14 GG. In diesem Falle können nur Intensität und Ausmaß der Besteuerung die Kriterien der unter dem Blickwinkel von Art. 14 GG zulässigen Besteuerung sein.
Dann bietet es sich direkt an, die Besteuerung als Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums anzusehen, was die dritte der drei denkbaren Alternativen darstellt. Dieser in der Literatur [3] eindeutig

---

1) BVerfGE 14, 221/241; 27, 111/131; 29, 402/413.

2) Dieser Widerspruch tritt auch bei Hettlage auf, VVDStRL 14, S. 5: "Die äußersten Werte der grundrechtlichen Ordnung begrenzen selbstverständlich auch die Finanzgewalt."

3) Vgl. Vogel/Walter, Art. 105, Rdn 139; Kirchhof, Besteuerungsgewalt, passim; H.J. Papier, Die Beeinträchtigung der

im Vordringen befindlichen Ansicht hat sich das Bundesverfassungsgericht inzwischen auch in seinem Beschluß vom 27.1o.1975 [1] angenähert, wonach Art. 14 GG als Maßstab für steuerliche Eingriffe nicht mehr ausgeschlossen ist.
Prononciert zusammengefaßt ist diese neue Meinung in der These Kirchhofs, wonach "Art. 14 GG als Magna Charta des Steuerpflichtigen" [2] zu verstehen ist. Indem Art. 14 GG das Abwehrrecht des Betroffenen gegen und den Prüfungsmaßstab für die Besteuerung beinhaltet, setzt Art. 14 GG das in ihm enthaltene Recht des Staates zur Besteuerung voraus.

Ausgangspunkt dieser Argumentation Kirchhofs ist weniger eine Schrankenbestimmung als eine auf das Steuerrecht bezogene Inhaltsbestimmung des Eigentums. Diese "offenbart in der Tat die Pflicht jedes Eigentümers, einen bestimmten Anteil seines

---

Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 1972, S. 483 ff.; zurückhaltend E. Benda, K. Kreuzer, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStZ 1973, S. 57.

1) NJW 1975, S. 1o1.

3) Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 2o.

Eigentums dem Staat zu überlassen." [1] Schutzobjekt des Art. 14 GG ist die eigenverantwortliche Möglichkeit des Bürgers, in der Privatnützigkeit Befriedigung aus dem Vermögen zu suchen. Doch genauso wie diese Privatnützigkeit privates Vermögen voraussetzt, verlangt auch der Schutz dieser Privatnützigkeit die Teilhabe des Staates am Privatvermögen. In diesem Sinne verlangt eine private Eigentumsordnung die Besteuerung; die Alternative wäre nur eine staatliche Eigentumsordnung, die gerade zum Schutz des Eigentums im Gegensatz stände.

Soweit daher die staatliche Einnahmenerzielung Inhalt der Besteuerung ist, ist sie durch eine wohlverstandene Inhaltsbestimmung des Eigentums bereits gedeckt. Soweit dagegen die Besteuerung außerfiskalischen Vorstellungen, insbesondere der einer Vermögensumverteilung, folgt, ergibt sich in Grenzen ihre Zulässigkeit aus einem angemessenen Verständnis der Sozialbindung des Eigentums. "Insoweit 'konserviert' Art. 14 GG nicht die be-

---

1) Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 24.

stehende Eigentumszuordnung, sondern bietet Anhaltspunkte für eine behutsame steuerrechtliche 'Umverteilung', die jedem Bürger die Chance gibt, in die nach Art. 14 GG für alle Bürger offene Rechtsposition des Eigentümers einzurücken." [1)]

Für das Projekt eines Steuerrechtssystems ergibt sich damit aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht nur, daß die grundsätzliche Forderung nach einem System als einer Mehrzahl von Steuern von der Verfassung gefordert wird, sondern daß darüber hinaus die Wertordnung des Art. 14 GG essentieller Bestandteil der Besteuerung ist. Aus der Negativposition der Grundrechte wird durch eine wohlverstandene Inhaltsbestimmung der geschützten Rechtsgüter eine Positivformation der Besteuerungsordnung, in der Art. 14 GG an zentraler Stelle eingebaut ist.

---

1) Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 42.

3. Das Vermögen als Objekt der Besteuerung

a) Steurrechtliche Vermögenszuordnung

Begrifflich ist Art. 14 GG ausgerichtet auf das Eigentum, ohne dies jedoch hinreichend zu definieren. Nach allgemeiner Ansicht beinhaltet der Schutz von Art. 14 GG nicht nur den zivilrechtlichen Eigentumsbegriff des dinglichen Rechts an einer Sache, sondern darüber hinaus einen öffentlich-rechtlichen Eigentumsbegriff [1], der dingliche und obligatorische Rechte und damit auch geld - oder vermögenswerte Rechtspositionen umfaßt. Der Eigentumsschutz umfaßt somit auch das Geldvermögen [2].

Für die Zwecke der Besteuerung ist dies erläuterungsbedürftig, denn der vom Gedanken des Eigentumsschutzes vorgeprägte Begriff des Geldvermögens [3] steht nicht im direkten Einklang mit dem

---

1) Vgl. Maunz-Dürig-Herzog, Art. 14 Rdn 29 ff; P. Saladin, Grundrechte im Wandel, 197o, S. lo9 ff.

2) Vgl. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 2o; Saladin, Grundrechte, S. 141 f.; Vogel, Finanzverfassung, S. 37 f.

3) Dazu Faehling, Eigentumsgewährleistung, S. 37; Dißmann, Grenze, S. 38.

der Auferlegung von Geldleistungspflichten. Inhalt der Besteuerung ist - abgesehen vom irrealen Fall der Naturalsteuer - die Auferlegung von Geldleistungspflichten, ihre Vollziehung die Übertragung von Geld an den Staat. Insofern ist das Geldvermögen stets Inhalt der Besteuerung. Direktes Objekt der Besteuerung dagegen ist das Geldvermögen nur in einigen Fällen wie beispielsweise im Falle des Nichtsachvermögens bei der Vermögensteuer. In den anderen Fällen ist das rechtliche Besteuerungsobjekt dagegen ein Rechtsbegriff wie das Halten eines Kraftfahrzeuges in § 1 KraftStG, der Erwerb von Gesellschaftsrechten in § 2 KVStG oder der Erwerb von Todes wegen in § 1 ErbStG. In all diesen Fällen ist das Geldvermögen nur indirekt erst dadurch betroffen,daß an diese Rechtsbegriffe eine Geldleistungspflicht geknüpft ist. Besteuerung und Geldvermögen sind damit in vielen Fällen erst indirekt und durch die Rechtsfolge miteinander verbunden.

Andererseits zielt die Besteuerung förmlich auf das Vermögen [1]. Sinn und Zweck der Besteuerung

---

1) Dies gilt auch für die außerfiskalische Besteuerung, da es insofern auf die Zwecksetzung nicht ankommt.

ist nicht, irgendwelche Rechtsakte durch die Besteuerung zu sanktionieren, sondern, soweit die Zielsetzung fiskalischer Art ist, dem Staat Geldvermögen zuzuführen oder, soweit eine außerfiskalische Zielsetzung zur fiskalischen hinzutritt, über das Geldvermögen eine Steuerung zu bewirken. Beide Möglichkeiten führen zum oder über das Geldvermögen.

Zur Erfassung und Detaillierung dieses Geldvermögens durch das System der Besteuerung ließe sich nun darauf abstellen, woher das der Besteuerung unterworfene Geldvermögen stammt. Dies führt zur Theorie der Steuerquellen [1], wonach die Besteuerung an bestimmten Stromgrößen anknüpft. Meist wird hier zwischen dem Einkommen und dem Vermögen im engeren Sinne des Vermögensbestandes [2] als Quellen, aus denen die Besteuerung gespeist wird, unterschieden. Volkswirtschaftlich und finanzwissenschaftlich

---

1) Siehe Tipke, Steuerrecht, S. 129.

2) Zur Unterscheidung von Strom- und Bestandsgrößen siehe E. Schneider, Einführung in die Wirtschaftstheorie, I. Teil, 1967, S. 43.

ist dieser Ansatz aufschlußreich, denn er ermöglicht beispielsweise eine Analyse der Überwälzungswirkungen der Besteuerung. Steuerrechtlich dagegen ist dieser Weg wenig sinnvoll, denn erstens verwickelt er das Steuerrecht - genauer: das Steuerverfassungsrecht - in den hierzu bestehenden volkswirtschaftlichen Theorienstreit [1]; zweitens nimmt er die Abgrenzung nicht nach Rechtsbegriffen, sondern nach ökonomischen Theorieelementen vor; und drittens ist keine bestimmte Rechtsfolge für diese begriffliche Unterscheidung erkennbar.

Ähnliche Probleme ergeben sich bei anderen Systematisierungen der Steuern. Die an die volkswirtschaftliche Kreislaufanalyse [2] gebundene Unterscheidung zwischen Steuern, die an die Wertentstehungsphase, die Wertverteilungsphase und die Wertverwendungsphase sowie zusätzlich an die Vermögenssubstanz anknüpfen, würde volkswirtschaftliche Theorien zum Bestandteil des Steuerrechts machen. Das gleiche Problem tritt hinsichtlich der Frage der Überwälzbarkeit [3] in der Systematik von direkten und indirekten Steuern auf.

---

1) Siehe R.A. Musgrave, Finanztheorie, 1966, S. 151 ff.

2) Vgl. Haller, Finanzpolitik, S. 9.

3) Siehe Fabritius, StW 1972, S. 249; R.A. Musgrave, Finanztheorie, S. 151 ff.

Die Unterscheidung von Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern und auch die Systematik von periodischen und nichtperiodischen Steuern knüpfen an technische Gesichtspunkte an und sind daher für die Teleologie eines Wertungssystems wenig geeignet. Von ähnlicher Formalität ist auch die Zweiteilung von Personal- und Realsteuern, denn sie berücksichtigt nicht, daß die materielle Belastungswirkung einer Steuer nicht eine Sache, sondern die wirtschaftliche Freiheit einer Person trifft.

Von begrifflicher Ungenauigkeit ist die in der steuerjuristischen Literatur übliche Gliederung [1] der Steuern in Besitzsteuern, Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern und Zölle. So werden hier Steuern vom Einkommen als Besitzsteuern wie die Vermögensteuer erfaßt; die Hundesteuer wird z.B. als Verbrauchsteuer bezeichnet. Der Finanzbericht der Bundesregierung [2] unterscheidet

---

1) Vgl. Tipke, Steuerrecht, S. 46.

2) Vgl. Finanzbericht 1974, Hg. Bundesministerium der Finanzen, S. 54.

zwischen Steuern auf das Einkommen und Vermögen, Steuern auf den Vermögensverkehr und Steuern auf die Vermögensverwendung. Hiergegen läßt sich einwenden, daß - wie noch darzulegen ist - Steuern auf das Einkommen und Steuern auf das Vermögen als rechtliche und wirtschaftliche Kategorien selbständig nebeneinander stehen können und daß die Steuern auf den Vermögensverkehr, wie Tipke in seiner im übrigen weitgehend gleichen Systematik [1] nachweist, als Steuern der Einkommensverwendung erfaßt werden können.

Eine diese Probleme überwindende Systematik der Steuern ist möglich durch einen auf das Steuerrecht bezogenen Vermögensbegriff, der die Tatsache, daß das allgemeine Vermögen, das Geldvermögen, aber auch sonstige Rechtsbegriffe Anknüpfungspunkte der Besteuerung sind, als Einheit erscheinen läßt und damit den Umstand verbindet,daß der Inhalt der Besteuerung in der Übertragung von Geldvermögen von Privaten an den Staat besteht. Zugleich ist für diesen Ansatz eine gewisse Korrespondenz zwischen der rechtlichen Begriffsbildung und dem zugrundeliegenden Vorgang des ökonomischen Wertetransfers er-

---

1) Siehe Tipke, in: Wacke-Festschrift, S. 211 ff.

forderlich. Die Kritik am bestehenden Steuersystem basiert ja gerade darauf, daß eine Divergenz zwischen der rechtlichen Begriffsbildung und den daran anknüpfenden Rechtsfolgen einerseits und der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastungswirkung andererseits besteht [1].

Diese Kluft ist auch eine der wesentlichen Ursachen für wirkliche und vermeintliche Systembrüche, Systemwidersprüche und Systemlücken der Besteuerung und damit auch für echte und vermeintliche Ungerechtigkeiten des Steuerrechtssystems [2]. Das Problem der Mehrfachbesteuerung beispielsweise beruht auf dieser Diskrepanz [3]. Die Tatsache, daß die Besteuerung von Grund und Boden einerseits

---

1) Vgl. Hedtkamp, Steuersystem, S. 238 f.; Tipke, JbFStR 197o/71, S. 1o4.

2) Siehe dazu die rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte für die Bestimmung der Gleichartigkeit von Steuern im Rahmen von Art. 1o5, Abs. 2a GG bei K. Tipke, Über die Gleichartigkeit von Steuern, StW 1975, S. 243.

3) Diese Ansicht findet sich schon bei F. Geyler, Steuerliche Mehrfachbelastung und ihre normative Abwehr, 1931, S. 123 f.; ebenso Ch. Stark, Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungsteuer, 1974, S. 21.

durch die Grundsteuer erfolgt, daß andererseits aber Grund und Boden als Vermögenswert auch der Besteuerung im Rahmen der Vermögensteuer unterliegt, führt erst dann zu einer Mehrfachbesteuerung, wenn man auch rechtlich auf die tatsächliche Erbringung der Geldleistung durch dasselbe Subjekt abstellt. Wirtschaftlich-tatsächlich zeigt dies auch die Unterscheidung von Objekt- oder Realsteuern und Subjekt- oder Personensteuern [1]. Macht man sich zu eigen, daß der Inhalt dieser Steuern die Übertragung von Geldvermögen ist, so ist die obige Unterscheidung wenig ergiebig. In diesem Sinne lasten Realsteuern nicht auf einzelnen Gegenständen, und Subjektsteuern lasten auch nicht auf bestimmten Personen, sondern beide Besteuerungsarten lasten auf dem Geldvermögen bestimmter Personen, aus dem die Steuer geleistet wird. Die Belastungswirkung der Besteuerung trifft also wirtschaftlich das der Person zuzuordnende Vermögen. Dem entspricht, richtig verstanden, durchaus der grundrechtliche Ansatz. Der Vermögensschutz des Art. 14 GG ist ja nicht primär ein Schutzrecht der Sache vor der Auferlegung von Steuern, sondern vom Sinn ein Schutzrecht

---

1) Vgl. Kruse, Steuerrecht, S. 28.

der Person in ihrer Handlungs- und Betätigungsfreiheit [1] in Hinsicht auf das der Person zugeordnete Vermögen.

Ähnlich verhält es sich mit dem Problem der Lücken und dem der Widersprüche oder Ungleichbehandlungen im System der Besteuerung. Der Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 GG basiert nicht auf der Ungleichbehandlung von Rechtsobjekten, sondern auf der Ungleichbehandlung von Rechtssubjekten, denen die Rechtsobjekte zugeordnet sind. Ziel einer verfassungsrechtlichen Regelung der Besteuerung ist immer die Person, die in ihrer rechtlichen Stellung als Eigentümer geschützt ist oder im Vergleich zu anderen Personen gleich zu behandeln ist.

Für die Besteuerung bedeutet dies, daß eine steuerliche Einwirkung auf die Entfaltung der Person auch nur nach den Entfaltungsmöglichkeiten der Person erfaßt werden kann. Diese Entfaltung ist unter dem Blickpunkt der Steuer eine wirtschaftliche, die sich rechtlich in der Form des Vermögens vollzieht und an die steuerrechtlich die Folge der Leistung von Geldvermögen anknüpft. Die Aufgabe einer rechtlichen Systematisierung der Besteuerung besteht

---

1) Vgl. BVerfGE 24, 367/389.

dann darin, ein abschließendes Spektrum rechtlich möglicher und steuerrechtlich relevanter Zuordnungsformen von Vermögen aufzuzeigen, da das die Grundzüge des bestehenden Steuersystems in eine Übereinstimmung von rechtlicher Begriffsbildung und wirtschaftlichem Sachverhalt bringt. In wirtschaftlicher Betrachtung gibt es für das Verhältnis zwischen einer Person und wirtschaftlichen Werten und damit für einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt der Besteuerung drei Möglichkeiten. Die Besteuerung kann einen Teil der einer Person zufließenden Werte dem Staate zulenken, sie kann einen Teil der bei einer Person bestehenden Werte der Person entziehen und sie kann einen Teil der von einer Person abfließenden Werte dem Staat zuführen.

In rechtlicher Betrachtung entsprechen diesen drei Möglichkeiten drei steuerrechtlich mögliche Zuordnungsformen von Vermögen zu einer Person, die gleichzeitig die Grundzüge des bestehenden Steuersystems enthalten. Es sind dies rechtliche Zuordnungen von Vermögen zu einer Person, die den Erwerb von Vermögen, die Innehabung von Vermögen und den Gebrauch von Vermögen zum Gegenstand haben.

Die rechtliche Abgrenzung innerhalb dieser Trichotomie der Vermögenszuordnungen erfolgt unter Verwendung der steuergesetzlichen Verknüpfung von

steuerlichen Leistungspflichten und besteuertem Vermögen des Steuerdestinatars. Die Steuerabführungspflicht scheidet somit als Kriterium aus; abzustellen ist vielmehr auf die Person des Steuerdestinatars, den das Steuergesetz in seinen Eigenschaften als Erwerber, Innehabenden und Gebrauchenden von Vermögen belasten will.

Entscheidend für diese Trichotomie der Besteuerungsformen ist somit, daß sie als Anknüpfungspunkte der drei Möglichkeiten des wirtschaftlichen Wertetransfers an den Staat drei Rechtsbegriffe, nämlich Erwerb, Innehabung und Gebrauch von Vermögen wählt, unter die die bestehenden steuergesetzlichen Anknüpfungspunkte der Besteuerung zu subsumieren sind. Daraus folgt, daß rechtlich die konkreten Besteuerungsformen als Konkretisierungen innerhalb der einzelnen Gruppen des Grundsystems der Trichotomie zu begreifen sind.

Für den allgemeinen Systemgedanken im Steuerrecht lassen sich aus dieser Dreiteilung schon einige Kriterien ableiten. Die rechtliche Dreiteilung führt grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Dreifachbelastung des Vermögens. Es wird wirtschaftlich beim Zufluß, bei der Innehabung und beim Abfluß belastet. Rechtlich dagegen handelt es sich um drei nebeneinander bestehende Besteuerungsformen. Von einer Mehrfachbelastung im rechtlichen Sinne wird

man daher auch erst dann sprechen können, wenn innerhalb derselben Gruppe dasselbe Vermögen mehrfach der Steuer unterworfen wird. Umgekehrt folgt daraus auch ein Kriterium zur Feststellung von Lücken und Systembrüchen der Besteuerung. Falls bestimmte Formen des Erwerbs, der Innehabung oder des Gebrauchs von Vermögen entweder überhaupt nicht oder auf ungleiche Art und Weise besteuert werden, sind möglicherweise Systemlücken oder -brüche gegeben.

b) Besteuerung des Erwerbs von Vermögen

Die Besteuerung des Erwerbs von Vermögen beinhaltet die Auferlegung von Geldleistungspflichten, die an den Zufluß von Vermögen [1] an eine Person anknüpft. Dieser Erwerb ist grundästzlich im weiteren Sinne mit einem Umsatzakt verbunden, durch den das der Besteuerung unterliegende Vermögen an den Erwerber

---

1) In Bezug auf die Einkommensbesteuerung wird hiermit weder der Quellentheorie noch der Reinvermögenzugangstheorie (dazu Tipke, Steuerrecht, S. 129 f.) gefolgt, da beide Theorien auf den wirtschaftlichen Vorgang abstellen. Kriterium ist vielmehr der Rechtsbegriff Erwerb.

gelangt. In vielen Fällen entspringt dieser Erwerb der Teilnahme des Erwerbers und Steuerpflichtigen am rechtsgeschäftlichen Verkehr, in dem der Erwerber durch Erbringung von Leistungen oder auf sonstige Weise Geldvermögen oder Sachvermögen erwirbt. Grundsätzlich findet immer ein Wechsel oder Übergang von Vermögen von einer Person auf eine andere, die des Erwerbers, statt.

Auf die Frage, ob diesem Erwerb eine Gegenleistung des Erwerbenden entgegensteht, kommt es hierbei nicht an. Es gibt durchaus Formen des Erwerbs von Vermögen, die unentgeltlich und ohne Gegenleistung des Erwerbenden erfolgen und dennoch wie beispielsweise die Schenkung der Besteuerung unterliegen [1]. Entscheidend ist vielmehr, daß es sich bei diesem Erwerb um eine Mehrung des Vermögens des Erwerbenden im Hinblick auf den Bestand seines Vermögens

---

1) Für den Bereich der Einkommenbesteuerung siehe K. Brenzing, Die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, StW 1972, S. 361.

handelt, so daß aus dem Erwerb des Vermögens stets eine positive Veränderung des Gesamtbestandes an Vermögen, also eine Vermögensmehrung beim Erwerber, resultiert.

Daß es hierbei entscheidend auf die Nettovermehrung ankommt, folgt daraus, daß es sich nicht um eine Besteuerung des vermögenswerten Inhalts der Umsatzakte, sondernum eine an einen Wechsel der vermögensrechtlichen Zuordnung gebundene Besteuerung handelt, die als Bemessungsgrundlage von der Vermögensmehrung des Erwerbers ausgeht. Es ist daher nur konsequent, bei diesem Vermögenszufluß einen mit dem Zufluß verbundenen Abfluß von Vermögen des Erwerbers zu berücksichtigen. Nur die Differenz zwischen dem Bruttozufluß von Vermögen und dem mit diesem Bruttozufluß verbundenen Abfluß von Vermögen ergibt als Nettozufluß eine Bestandsmehrung des beim steuerpflichtigen Erwerber vorhandenen Vermögens.

Es ist auch konsequent, daß diese Besteuerung den Erwerber des Vermögens und nicht denjenigen, von dem der Erwerber das Vermögen erwirbt, also den das Vermögen Weggebenden trifft. Diese Besteuerung zielt über den Erwerb auf die Vermögensmehrung bei dem Erwerber, bei dem sich durch das Mehr an Vermögen eine erhöhte steuerliche Leistungsfähig-

keit [1] dokumentiert, wogegen bei dem das Vermögen Weggebenden durch den Abfluß des Vermögens eine steuerliche Leistungsfähigkeit im Sinne einer Vermögensmehrung nicht gegeben ist. Zwar tritt in bestimmten Fällen auch hier ein Vermögenszufluß ein, nämlich dann, wenn der das Vermögen Weggebende diese Weggabe nur gegen eine vermögenswerte Gegenleistung vollzieht; doch in diesem Falle handelt es sich aus der Sicht des Weggebenden um einen Gebrauch seines Vermögens, der dann der Besteuerung des Vermögensgebrauchs unterliegt.

Die einzelnen Besteuerungsarten für die Besteuerung des Erwerbs von Vermögen im bestehenden Steuerrecht sind als Hauptgruppen die Einkommensbesteuerung und die Erbschaftsbesteuerung. Detailliert beinhalten eine Besteuerung des Vermögenserwerbs: die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Kapitalertragsteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer.

---

1) Zum Leisungsfähigkeitsprinzip siehe zunächst K.H. Ossenbühl, Die gerechte Steuerlast, 1972, S. 83 ff.

Der Einkommensteuer unterliegt grundsätzlich jenes Vermögen des Steuerpflichtigen, das dieser aufgrund seiner Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr erwirbt [1]. Da es sich hierbei um den Erwerb zusätzlichen Vermögens handelt, entspricht es den obigen Erwägungen, daß die gegenwärtige Einkommensbesteuerung nicht von den Einnahmen, sondern von dem Gewinn bzw. dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten [2] nach § 2 Abs. 2 Ziff. 1 bzw. 2 EStG ausgeht. Die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermögens stehenden Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen keinen Vermögenserwerb im Sinne einer Mehrung des Vermögens dar.

Dogmatische Probleme dagegen bereitet die Einordnung der außergewöhnlichen Belastungen gem. §§ 33, 33 a EStG und der Sonderausgaben gem. §§ lo, lo b, lo c EStG. In diesen Fällen handelt es sich um steuerlich abzugsfähige Aufwendungen, die weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben sind und damit mit dem Erwerb von Vermögen nicht im Zusammenhang stehen. Sie haben jedoch wegen ihrer Abzugs-

---

1) Auch Einkünfte aus Kapitalerträgen fliessen dem Bezieher von Dritten zu.

2) Zur Kritik der dualistischen Einkünfteermittlung siehe Tipke, in: Paulick-Festschrift, S. 391.

fähigkeit die Wirkung, als habe eine entsprechende Einnahme nicht stattgefunden. Ihre Rechtfertigung im System der Besteuerung des Vermögenserwerbs kann daher nicht durch den mit diesem Teilsystem verbundenen Gedanken der im Erwerb manifestierten Leistungsfähigkeit erfolgen. Die dogmatische Einordnung der reformierten Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer in das System der Besteuerung des Erwerbs von Vermögen bereitet keine Schwierigkeiten. Nach der Reform der Körperschaftsteuer stellen beide Steuerarten im Grundgedanken nur noch Ergänzungen der Einkommensbesteuerung dar. Die verbleibende wesentliche Besonderheit des erhöhten Steuersatzes für einbehaltene Gewinne rechtfertigt sich aus der sich anderenfalls bietenden Möglichkeit der Steuervermeidung durch die Thesaurierung von Gewinnen.

Einem weitgehend gleichen Vermögensbegriff folgt die Besteuerung des Vermögenserwerbs durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Auch hier handelt es sich um einen Wechsel in der Zuordnung von Vermögen, der als Zufluß von Vermögen eine Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen zur Folge hat und insofern steuerliche Leistungsfähigkeit dokumentiert. Daß nach § 2o Abs. 1 ErbStG im Falle der Schenkung auch der Schenker als Steuerschuldner auftritt,

widerspricht dem nicht, denn seine Haftung als Gesamtschuldner zusammen mit dem Beschenkten ist nachrangig und dient der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs [1].

In den Schutzbereich der Grundrechte fallen beide Hauptarten der hier vorliegenden Besteuerung; der Sitz dieses Schutzes ist jedoch im Kernpunkt verschieden. Während die Erbschaftsbesteuerung primär den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG betrifft [2], berührt die Einkommensbesteuerung vorrangig den Schutz des Art. 12 GG.

Für die Einkommensbesteuerung setzt dies voraus, daß der mit dem Einkommen verbundene Erwerb von Vermögen nicht vorrangig unter den Schutzbereich des Art. 14 GG fällt [3]. Dem steht zunächst entgegen, daß im Rahmen

---

1) Siehe M. Troll, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 1975, § 2o Rdn 2.

2) Vgl. Leisner, Erbschaftsbesteuerung, S. 43 ff.

3) Anderer Ansicht Faehling, Eigentumsgewährung, S. 36 f., der die Erträge aus Vermögen und Arbeitskraft verfassungsrechtlich dem gleichen Schutz unterstellt wie das erworbene Vermögen.

des Eigentumsrechts etwa seit der Jahrhundertwende eine Ausweitung des Eigentumsbegriffs des Art. 14 GG stattgefunden hat [1], die den Funktionswandel des Eigentums in der Veränderung der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse widerspiegelt. Die zeitgemäße Interpretation des Eigentums erstreckt sich hiernach nicht mehr nur auf die Zuordnung von Sachen, sondern auf ein Bündel von Rechten, die Voraussetzung und Inhalt einer freiheitlich-autonomen Existenzgestaltung und Lebenssicherung des Individuums sind. So sind Immaterialgüterrechte, Forderungen, Anteilsrechte, Berufsstellungen der freien Berufe, die wohlerworbenen Rechte der Beamten, der eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb und auch Lohnforderungen Schutzgut des Art. 14 GG [2].

Wenn aber dennoch Art. 14 GG für die Besteuerung von Einkünften nicht vorrangig ist, so ist dies darin begründet, daß Art. 14 GG den Schutz der Rechtsstellung des diese Rechte Innehabenden, den Schutz

---

1) Vgl. Saladin, Grundrechte,S. 116 ff.

2) Vgl. Maunz-Dürig-Herzog, Art. 14 Rdn. 32 ff; Saladin, Grundrechte, S. 125 ff.

der auf andere Rechte ausgeweiteten "Eigentümerposition", nicht jedoch die mit der Erzielung von Einkommen verbundene berufliche Entfaltung des Individuums zum Gegenstand hat. Während Art. 14 GG das Erworbene schützt, sichert Art. 12 GG die Freiheit des Erwerbens [1]. Und gerade in diese Freiheit des Erwerbens wird durch die Besteuerung des mit dem Einkommen erzielten Vermögens eingegriffen.

Grundsätzlich bestehen gegen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit dieses Eingriffs keine Bedenken, da hinsichtlich einer Ausübungsregelung Art. 12 GG unter dem Vorbehalt des Gesetzes steht und die Formen der Einkommensbesteuerung weder eine subjektive noch eine objektive Regelung der Berufswahl [2] bedeuten. Ob hierbei die Einkommensbesteuerung als eine Regelung der Berufsausübung zu verstehen ist oder nicht, ist unerheblich. Ein effektiver Grundrechtsschutz gebietet, nicht auf die Finalität des Grundrechtseingriffs, sondern auf die tatsächliche

---

1) BVerfGE 3o, 292/335.

2) Siehe dazu die "Stufenlehre" des BVerfG in E 7, 377/4o5 ff.

Einwirkung oder Störung abzustellen [1]. Diese stellt sich jedoch zwangsläufig als Folge der Einkommensbesteuerung ein. Indem der Steuerpflichtige einen Teil des in seiner beruflichen Betätigung erzielten Einkommens an den Staat abzuführen hat, ist ein faktischer Eingriff in diese Betätigung gegeben. Daß dieser Eingriff im Falle der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit den Schutzbereich der Berufsfreiheit betrifft, bedarf dann keiner weiteren Erörterung. Dagegen könnte im Falle der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung deswegen vorrangig eine Betroffenheit des Art. 14 GG gegeben sein, weil es sich hierbei um Erträgnisse des erworbenen Vermögens handelt. Diese Sicht verkennt jedoch den Unterschied zwischen Bestand und Erwerb. Bei den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Ziff. 5 und 6 EStG handelt es sich nicht um Teile des Vermögens, sondern um Einkommen,die der Eigentümer durch Nutzung seines Vermögens am Markt erzielt. Wie bei der Nutzung der Arbeitskraft sind es Ein-

---

1) Vgl. H.J. Papier, Der Staat 1972, S. 494 f.

kommen, die durch die Teilnahme am Wirtschaftsgeschehen erzielt werden. Sie fließen dem Eigentümer als Entgelte zu und werden von Dritten für bestimmte Leistungen oder Rechte gezahlt. Entscheidend ist somit nicht, daß diese Einkünfte mit dem erworbenen Vermögen verbunden sind, sondern daß ihre Besteuerung eine Beeinträchtigung der auf den Erwerb von Einkünften gezielten Nutzung des Vermögens am Markt darstellt. Insofern ist nach dem Willen des Steuerrechts die Erzielung von Einkommen mit Hilfe des Vermögens im Gegensatz beispielsweise zum Besitz von Schmuckgegenständen eine auf den Erwerb von weiterem Vermögen gerichtete berufliche Tätigkeit.

Die durch die Steuer vollziehbare Einschränkbarkeit dieser beruflichen Betätigung richtet sich nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Die Bestimmung dieser Verhältnismäßigkeit wiederum führt zu der Frage des Ausmaßes oder der Intensität der mit dem Grundrechtsschutz noch in Einklang befindlichen Besteuerung dieser Art des Vermögenserwerbs, die sich in der Tat angesichts eines Grenzsteuersatzes von in der Spitze 56 % dringender denn je stellt. Hier nimmt die Besteuerung im Vergleich aller Besteuerungsformen ihr höchstes Ausmaß an, und zwar sowohl aus prozentualer Sicht als Intensität der Besteuerung als

auch im Aufkommensvergleich zu anderen Steuern [1].

Die Bestimmung der hier verfassungsrechtlich zulässigen Teilhabe des Staates am Vermögenserwerb Privater kann jedoch nicht ohne Berücksichtigung des Anteils und der indirekten und mittelbaren Unterstützung des Staates beim Erwerb des Vermögens erfolgen. Diese indirekte staatliche Mitwirkung relativiert das Ausmaß der Besteuerung erheblich. Sie beginnt bereits in der Jugend des Noch-nicht-Steuerpflichtigen mit der staatlichen Vermittlung von Erziehung und Ausbildung, die wesentliche Voraussetzungen der späteren Einkommenserzielung darstellen. Sie setzt sich fort durch die Bereitstellung all jener Voraussetzungen,die notwendige Bedingungen der beruflichen und gewerblichen Einkommenserzielung sind, wie der Infrastruktur in Form von Verkehrs-, Kommunikations- oder Transportsystemen, der Sicherung und Erhaltung einer Rechts- und Wirtschaftsordnung oder der Überwachung und Steuerung der wirtschaftlichen Verhältnisse, und endet bei der sozialen Sicherung

---

1) Siehe die Übersicht in KBI, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, 1971, S. 215 ff.

des Vermögenserwerbs und sonstigen Formen der Daseinsvorsorge. Die Verhältnismäßigkeit dieses Eingriffs ist stets auch in bezug auf die Mitwirkung des Staates beim Erwerb dieses Vermögens zu sehen und schlägt erst dann in einen unverhältnismäßigen Eingriff um, wenn die berufliche Möglichkeit des Erwerbs von Vermögen weitestgehend eingeschränkt ist.

Ähnliche Gesichtspunkte bestimmen die verfassungsrechtliche Beurteilung der Teilhabe des Staates am Erwerb von Vermögen [1] in erbschaft- und schenkungsteuerpflichtiger Form [2]. Der grundrechtliche Schutz des Erbrechts besteht gem. Art. 14 Abs. 1 GG im Rahmen der Inhalts- und Schrankenbestimmung durch

---

1) In der Literatur ist umstritten, ob es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Verkehrsteuer oder um eine Vermögensteuer handelt; vgl. Tipke, Steuerrecht, S. 46 ff., Leisner, Erbschaftsbesteuerung, S. 32 f.

2) Es ist für das hier entworfene System ausdrücklich hervorzuheben, daß es sich um eine Erbanfall- und nicht um eine Erbnachlaßbesteuerung handelt.

die Gesetze, zu denen auch das ErbStG zu rechen ist. Im Unterschied zum Eigentumsschutz sieht Art. 14 GG für das Erbe jedoch keine Sozialpflichtigkeit des Gebrauchs vor [1]. Eine solche Regelung wäre auch im Sinne der hier aufgestellten Trichotomie nicht sinnvoll, denn die Erbschaft oder Schenkung stellt ausschließlich einen Erwerb von Vermögen dar, der nach dem steuerrechtlichen Abschluß des Erwerbs nicht mehr im steuerrechtlichen Sinne als Gebrauch des Erbes verstanden werden kann. In dieser Phase ist steuerrechtlich entweder eine Innehabung oder ein Gebrauch - jedoch von Vermögen aber nicht mehr von Erbe - gegeben.

Im Vergleich zur einkommensteuerlichen Behandlung des Erwerbs von Vermögen sieht die Erbschaftsbesteuerung die Besonderheit vor, daß ein Eingriff in die Substanz gegeben ist [2]. Unerheblich für die Beurteilung dieser Frage ist, aus welcher Quelle

---

1) Vgl. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 53.

2) Zur Würdigung als Mittel der Umverteilung siehe KBI, Steuersystem, S. 179.

der konkrete Steuerpflichtige die Geldleistung erbringt. Der Rechtswille des ErbStG geht dahin, daß ein Teil des die Zuordnung wechselnden Vermögens dem Staat zugeführt wird [1]. Ob der konkrete Steuerpflichtige diese Geldleistung beispielsweise aus seinem laufenden Einkommen erbringt, betrifft die vom ErbStG ausgesprochene Rechtsfolge nicht. Ein Abstellen der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erbschaftsbesteuerung auf diese Umstände verkennt daher das Wesen der am Erwerb von Vermögen anknüpfenden Steuerpflicht.

Die verfassungsrechtlich angemessene Beurteilung kann vielmehr nur unter dem Gesichtspunkt erfolgen, wieweit der steuerrechtliche Entzug eines Teils des Erbes mit der Gewährleistung des Erbrechts vereinbar ist [2]. Hierbei zeigt sich, daß die gegenwärtige Form der Erbschaftsbesteuerung im Grundgedanken systemgerecht ist. Die zweidimensionale Progression nach der Verwandtschaft des Erben und dem Wert des Erbes berücksichtigt einerseits in der

---

1) Weswegen die Erbschaftsteuer gelegentlich auch als Partizipationsabgabe bezeichnet wird.

2) Im einzelnen dazu Leisner, Erbschaftsbesteuerung, S. 39 ff.

Wertprogression wie bei der Einkommensbesteuerung den Gedanken der steuerlichen Leistungsfähigkeit und andererseits in der Verwandtschaftsprogression eine Abnahme der erbrechtlichen Nähe des Erben zum Erblasser. Letzteres konkretisiert den Gleichheitssatz aus Art. 3 GG, indem die Nähe der verwandtschaftlichen Beziehung als Kriterium für das Ausmaß der Gewährleistung des Erbrechts fungiert.

c) Besteuerung der Innehabung von Vermögen

Die Besteuerung der Innehabung von Vermögen schließt an den Erwerb von Vermögen an und bedeutet eine steuerliche Belastung des Erworbenen. Im Gegensatz zur Besteuerung des Erwerbs, die einen Wechsel in der Vermögenszuordnung als Anknüpfungspunkt voraussetzt, basiert die Besteuerung der Innehabung von Vermögen auf einer Zustandsbetrachtung. Die statische Zurechnung von Rechten oder Sachen zu einer Person begründet für die Person die Steuerpflicht. Besteuerungsobjekt im allgemeineren Sinne ist hier die rechtliche Zuordnung von Vermögenswerten zur steuerpflichtigen Person.

Diese Zuordnungsbeziehung schließt aus, daß es

sich bei der Besteuerung der Innehabung von Vermögen um eine Besteuerung des dem Vermögen entstammenden Ertrages handelt, denn dieser unterliegt der Besteuerung des Erwerbs von Vermögen. Wiederum entscheidend für diese Abgrenzung ist nicht die Quelle, aus der die Steuer tatsächlich geleistet wird, sondern der objektive Wille des Steuergesetzes und die Wirkung der Besteuerung. Dieser geht aber im Falle der Besteuerung der Innehabung von Vermögen auf eine Teilhabe des Staates an dem erworbenen Vermögen, so daß die Besteuerung des Erworbenen notwendig eine Besteuerung der Substanz des Erworbenen ist [1].

Diese Trennung befindet sich auch in den Steuergesetzen. Während beispielsweise bei Zinsen oder Dividenden oder bei Pachteinkünften die Erträgnisse des Vermögens im Rahmen der Einkommensbesteuerung gem. § 2 Abs. 1 Ziff. 5 bzw. Ziff. 6 EStG als Er-

---

1) Hierbei ist zu beachten, daß hier Substanzbesteuerung als Rechtsbegriff verstanden wird. Ob auch wirtschaftlich eine Substanzbesteuerung gegeben ist, hängt davon ab, ob die Erträgnisbesteuerung und die rechtliche Substanzbesteuerung die Erträgnisse überschreiten.

werb von Vermögen besteuert werden, wird die Zuordnung des diese Erträgnisse abwerfenden Vermögens im Rahmen der Besteuerung der Innehabung von Vermögen besteuert. Die Abgrenzung dieser beiden Arten ergibt sich dann aus der begrifflichen Unterscheidung von Erwerb und Innehabung. Während die Innehabung den Zustand der Zuordnung bezeichnet, meint der Erwerb den Wechsel der Zuordnung. Das Steuersystem erfaßt diese Innehabung in den obigen Beispielen in der Vermögensteuer und/oder der Grundsteuer, während es den Wechsel in der Einkommensbesteuerung erfaßt und hierbei sogar den Umstand des Wechsels auf eine Person begrifflich in den Ausdrücken "Ein-kommen" und"Ein-künfte" zum Ausdruck bringt.

Die Frage der rechtlichen Zulässigkeit einer Besteuerung der Innehabung von Vermögen zunächst unberücksichtigend, lassen sich aus dieser Unterscheidung des bestehenden Steuersystems bestimmte Konsequenzen für die steuerrechtliche Argumentation gewinnen. Für die Frage der Übermaßbesteuerung ist eine Addition der Ertragsbesteuerung des Erwerbs und der Substanzbesteuerung des Erworbenen unangebracht. Sie würde die vollkommen verschiedenen Teile des Steuersystems verkennen. Dem läge eine Sicht zugrunde, die den Grundzügen des

Steuersystems widerspricht. Um bei dem obigen Beispiel zu bleiben, ergibt sich die Antwort auf die Frage nach der Übermaßbesteuerung des Grundstücks nicht aus der Addition der einkommensteuerlichen Belastung des Pachtzinses mit der Grundsteuer und mit der auf das Grundstück entfallenden Vermögensteuer [1], sondern die Antwort kann nur dahin gehen, daß bereits die Frage falsch gestellt ist. Diese mag zwar wirtschaftlich richtig sein, sie ist aber sowohl aus einem falschen Grundrechtsverständnis als auch aus einer Fehlinterpretation des Steuersystems gestellt. Das Grundrechtsverständnis verlangt,nicht auf die sich aus der Summe der Steuern ergebende wirtschaftliche Belastung der Sache abzustellen, sondern es muß nach der Beeinträchtigung der Person fragen. In Verbindung damit stellt das Steuersystem jedoch auf die verschiedenen Entfaltungsmöglichkeiten der Person bei dem Erwerb der Innehabung und dem Gebrauch von Vermögen ab, und die grundrechtliche Frage kann dann nur auf eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung durch das Ausmaß der Besteuerung gerichtet sein. Die grundrechtliche Beurteilung fragt nach der Beeinträchtigung

---

1) So z.B. Tipke, Steuerrecht, S. 3o6.

der Person beim Erwerb, bei der Innehabung und beim Gebrauch von Vermögen, nicht jedoch nach der steuerlichen Beeinträchtigung einer Sache.

Eine zweite Konsequenz der steuerrechtlichen Trennung von Erwerb und Innehabung von Vermögen ist, daß der Fall der Substanzbesteuerung nicht etwa eine "verunglückte" Konstellation, sondern einen Normalfall einer ganzen Gruppe von Steuern innerhalb des Steuersystems darstellt. Der in den Steuergesetzen enthaltene Wille geht unmißverständlich dahin, die rechtliche Zuordnung von Vermögen zu einer Person der Besteuerung zu unterwerfen - unabhängig davon, ob dieses Vermögen Erträgnisse abwirft oder nicht. Die Besteuerung der Innehabung von Vermögen bedeutet also eine steuerliche Teilhabe des Staates am Erworbenen des Steuerpflichtigen, nicht an dessen Erträgen. Belegt wird dies dadurch, daß die Besteuerung der Innehabung von Vermögen unabhängig von den Erträgnissen erfolgt, daß sie sogar dort stattfindet, wo keine Erträgnisse des Vermögens gegeben sind, wie z.B. die Grundsteuer bei einem ertragslosen Grundstück oder die Vermögensteuer im Falle von Schmuck oder Kunstwerken [1]. Die sich hierbei an-

---

1) In diesem Sinne hat auch das BVerfG in seinem Beschluß vom 27.1o.1975

anbietende Erklärung, solche Formen der Besteuerung als Ersatzbesteuerung oder Sollbesteuerung [1] zu begreifen [2], die fiktive Erträge zum Objekt hat, verkennt das System. Denn handelte es sich um eine Soll-

---

(NJW 1976, S. 101) entschieden: "Die Vermögensteuer ist auch - entgegen der Annahme in der Finanzwissenschaft - rechtlich nicht als eine Art Ergänzungsteuer zur Ertragsteuer angelegt. Zwar kann der geschuldete Betrag in der Regel mit dem Einkommen aus dem Vermögen bezahlt werden. Gesetzlich geregelt ist die Vermögensteuer jedoch traditionell als ertragsunabhängige Steuer; Bemessungsgrundlage ist der Wert des Vermögens. Dies zeigt sich deutlich darin, daß auch normalerweise ertragsunfähige Vermögensgegenstände wie Edelmetalle, Kunstsammlungen und dergleichen von der Vermögensteuer erfaßt werden".

1) So Tipke, Steuerrecht, S. 306 (Grundsteuer), S. 291 (Vermögensteuer).

2) Bei der Grundsteuer scheint § 33 GrStG den Gedanken der Sollertragsbesteuerung zum Ausdruck zu bringen, doch § 33 GrStG stellt einen Ausnahmetatbestand dar, dessen Zweck in der Gewährung von Vergünstigungen besteht. Daher ist es bedenklich, von diesem Ausnahmetatbestand auf den Sinn und Zweck der Grundsteuer zu schließen.

ertragsbesteuerung, so wäre sie auch als Besteuerung eines fiktiven Erwerbs von Vermögen oder eines vermögenswerten Nutzens auch im Rahmen der Besteuerungskategorie Erwerb von Vermögen zu besteuern. Daß diese Besteuerung aber nach dem inneren Willen des existenten Steuersystems der Kategorie der Substanzbesteuerung zugehört, ergibt sich schon daraus, daß im Falle des Entstehens von Erträgnissen diese als Erwerb von Vermögen besteuert werden, die Innehabung von Vermögen jedoch noch einmal besteuert wird. Entscheidend für die rechtliche Beurteilung ist also, nicht darauf abzustellen, ob im Einzelfalle die mit dem Erwerb des aus Vermögen resultierenden Vermögens verbundene Besteuerung und die mit der Innehabung des ertragbringenden Vermögens verbundene weitere Besteuerung quantitativ die Erträgnisse des Vermögens übersteigen, sondern entscheidend ist, zu sehen, daß in solchen Fällen zwei selbständige und nebeneinander bestehende rechtliche Kategorien der Besteuerung gegeben sind. Diese sind, so wie sich das bestehende Steuersystem darstellt, hinsichtlich ihres rechtlichen Bestandes jede für sich zu beurteilen.

Diese rechtliche Unterscheidung ist auch mit dem Gedanken der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit vereinbar. Wirtschaftlich ist

nämlich die Innehabung auch ertraglosen Vermögens durchaus ein Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit. Wenn es sich darüber hinaus noch um ertragbringendes Vermögen handelt, so ist die Leistungsfähigkeit durch den zusätzlichen Ertrag eine doppelartige, die auch eine Besteuerung von zwei Ansatzpunkten erlaubt.

Offen ist noch die verfassungsrechtliche Beurteilung der Besteuerung der Innehabung von Vermögen. Da diese, wie oben festgestellt, notwendig eine Substanzbesteuerung ist, muß ihre Vereinbarkeit mit dem Eigentumsschutz noch festgestellt werden. Daß in diesem Falle der Schutzbereich des Art. 14 GG betroffen ist, ist bereits dargelegt. Die Zulässigkeit der Teilhabe des Staates an der Innehabung von Vermögen folgt aus der Bestimmung des Eigentumsinhaltes [1]. Die Verfassung bietet in den ertragsunabhängigen Vermögensabgaben (Art. 1o5 Abs.1 Ziff. 5 GG) und in dem von der Ver-

---

1) Siehe dazu die Bestimmung der Sozialbindung des Eigentums nach der Sozialpflichtigkeit der Sachherrschaft (Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG) und der Sozialpflichtigkeit des Eigentumsgebrauches (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG) bei Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 4o ff.

fassung anerkannten Umschichtungswerk des Lastenausgleichs (Art. 1o6 Abs. 1 Ziff. 5 und 12o a GG) genügend Gesichtspunkte dafür, "daß nicht jede vermögensmindernde Besteuerung verfassungswidrig ist." [1)]

Andererseits ist gerade im Vergleich zum Umschichtungswerk des Lastenausgleichs im Normalfall das Ausmaß der verfassungsrechtlich zulässigen steuerlichen Vermögensminderung zugunsten des Staates zurückhaltend zu beurteilen. Der Eigentumschutz verbietet eine Zerschlagung des Vermögens oder eine Sozialisierung von Privatvermögen im Wege der Besteuerung. Von dorther sind der Besteuerung der Innehabung von Vermögen enge Grenzen gesetzt.

Im übrigen ist jedoch im Einzelfall zu differenzieren nach den verschiedenen Vermögensarten, deren Innehabung besteuert wird. Doch darf diese Differenzierung keine willkürliche sein, sondern muß gerade an jenen Gesichtspunkten anknüpfen, die die Teil-

---

1) BVerfG, NJW 1976, S. 1o1.

habe des Staates am Eigentum Privater als wohlverstandenen Inhalt des Eigentums erscheinen lassen.

Die Vermögensteuer als die klassische Form der Besteuerung erworbenen Vermögens wird diesem Gedanken weitestgehend gerecht, indem sie nach der Gewährung von Freibeträgen gem. § 10 VStG eine steuerliche Belastung von 0,7 % für natürliche Personen und 1 % für juristische Personen statuiert. Aufgrund dieser Steuersätze ist ein wesentlicher Eingriff in die Substanz des Vermögens nicht gegeben. Die Besteuerung bewegt sich noch in einem Rahmen, der es gestattet, die Steuer als eine dem Eigentumsschutz zugute kommende Finanzausstattung des Staates zu begreifen. Ähnliche Gedanken gelten für die Grundsteuer, die die rechtliche Zuordnung von Grundbesitz zum Objekt der Besteuerung macht. Auch die Kraftfahrzeugsteuer beinhaltet eine Besteuerung der Innehabung von Vermögen. Besteuerungsobjekt ist hier die rechtliche Zuordnung von Vermögen, in der für das StVG besonders definierten Form des Haltens von Kraftfahrzeugen und dessen Ersatztatbeständen gem. § 1 KraftStG. Ihre rechtliche Klassifizierung in einem Steuerrechtssystem als

Verkehrsteuer [1] ist unverständlich. Zwar betrifft das Kraftfahrzeug den Kontext des Verkehrs im technischen Sinne als Mittel der Fortbewegung, doch im rechtlichen Sinne betrifft das KraftStG durch die Besteuerung des Haltens eines Kraftfahrzeugs einen statischen Zustand der Innehabung von Vermögen, der mit den sonstigen Formen der Verkehrsteuern wie der Grunderwerbsteuer, der Gesellschaftsteuer oder der Börsenumsatzsteuer keine Gemeinsamkeiten besitzt. Während bei den übrigen Verkehrsteuern ein Verkehrsvorgang im Sinne eines Umsatzaktes Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist, ist beim Halten eines Kraftfahrzeuges ein solcher Verkehrsvorgang im rechtlichen Sinne nicht gegeben. Hier ist sogar ein Verkehrsvorgang im technischen Sinne nicht notwendig gegeben, denn die Kraftfahrzeugsteuer wird unabhängig von der Inanspruchnahme des Kraftfahrzeuges erhoben.

Gewisse Schwierigkeiten bereitet die Einordnung der Gewerbesteuer als Besteuerung der Innehabung von Vermögen. Auch hier ist die Vermischung von wirt-

---

1) So z.B. Tipke, Steuerrecht, S. 359.

schaftlicher und rechtlicher Betrachtung die Ursache für eine falsch verstandene Einordnung im System der Steuern. Aus wirtschaftlicher Sicht läßt sich durchaus vertreten, daß die Gewerbesteuer als Besteuerungsgut die Einkommen der Erträge aus gewerblicher Tätigkeit belastet [1], ihre steuerrechtliche Klassifizierung kann jedoch hieran nicht anknüpfen. Besteuerungsgegenstand nach § 2 GewStG ist der stehende Gewerbebetrieb, also rechtlich eine Sach- und Rechtsgesamtheit. Die Zuordnung dieser Gesamtheit zum Unternehmer, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird, führt zur Person des Steuerschuldners gem. § 5 GewStG. Besteuerungsobjekt ist daher die Zuordnung der Gesamtheit Gewerbe zur Person des Unternehmers, also die Innehabung eines Gewerbes und damit die Innehabung von Vermögen.

Der wirtschaftliche Ertragsgesichtspunkt kommt erst bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zum Tragen - und auch hier nur bedingt, denn neben dem Bemessungsfaktor Gewerbeertrag bestehen noch die Be-

---

1) Vgl.KBI, Steuersystem, S. 76; Bundestagsdrucksache VI/3418, S. 35.

messungsfaktoren Gewerbekapital und Lohnsumme, die ertragsunabhängig sind. Gemeinsam ist diesen drei Faktoren, daß es sich um Bemessungsfaktoren handelt und nicht um das Besteuerungsobjekt; dies ist schon nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbebetrieb. Für die Klassifizierung der Gewerbesteuer als Besteuerung der vermögenswerten Gesamtheit Gewerbebetrieb ist vielmehr entscheidend, den Gewerbeertrag, das Gewerbekapital und die Lohnsumme als das zu qualifizieren, als das sie § 6 Abs. 1 GewStG wörtlich bezeichnet: "Besteuerungsgrundlagen", die die Funktion haben, den nicht direkt bestimmbaren Wert des Besteuerungsobjektes Gewerbebetrieb indirekt zu ermitteln.

d) Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen

Die Besteuerung des Vermögensgebrauchs stellt die dritte Gruppe von Besteuerungsarten in der Trichotomie des Steuersystems dar. Es handelt sich hier um eine Besteuerung des Abgangs von Vermögenswerten von einer Person, nachdem diese nicht immer im Einzelfalle, wohl aber nach der grundsätzlichen Anlage des bestehenden Steuersystems zuvor beim Er-

werb und im Rahmen der Innehabung besteuert worden sind. Insofern stellt die Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen den Abschluß eines im System der Steuern angelegten dreiphasigen Schemas dar, das den Erwerb, die Innehabung und den Gebrauch von Vermögen als rechtliche Anknüpfungspunkte der Besteuerung und als signifikante Merkmale steuerlicher Leistungsfähigkeit ansieht.

Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit in dieser letzten Phase ist der Gebrauch von Vermögen für bestimmte Zwecke, der sich in der Form eines Umsatzaktes [1] vollzieht. Das Grundmuster dieses Umsatzaktes ist der Gebrauch von Vermögen zum Erwerb von Rechten oder Sachen, wie er in den typischen Fällen der Umsatzsteuer oder der Grunderwerbsteuer gegeben ist.

Aufgrund dieser Gegenseitigkeit von einerseits Vermögensabfluß durch den Gebrauch von Vermögen und andererseits von Vermögenszufluß in Form des Er-

---

1) Ein solcher Umsatzakt ist bei der Mehrwertsteuer im Falle des Eigenverbrauchs (§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 a - c UStG) nicht gegeben. Hier handelt es sich um eine Ergänzungsregelung.

worbenen ist nicht eindeutig, ob nach dem inneren Willen des Steuersystems eine Teilhabe des Staates am Erworbenen oder am Weggegebenen erfolgen soll [1]. Aus der formalen Durchführung der Besteuerung sind durchschlagende Argumente weder für die eine noch für die andere Möglichkeit zu entnehmen. Der Umstand, daß bei der Umsatzbesteuerung die steuerliche Belastung des Erworbenen explizit gem. § 14 UStG zum Ausdruck gebracht wird, scheint zunächst für eine steuerliche Belastung des Erworbenen und damit für eine Besteuerung des Erwerbs von Vermögen im Sinne der ersten Gruppe der Trichotomie zu sprechen. Andererseits ist zu beachten, daß diese Regelung und auch die der Steuerabführung ausschließ-

---

1) Tipke, Steuerrecht, S. 3o9, sieht die Umsatzsteuer, die speziellen Verkehrsteuern und die Verbrauch- und Aufwandsteuern als Steuern auf die Einkommensverwendung an. Dem ist soweit zuzustimmen, als damit eine steuerliche Belastung der Verwendung zum Ausdruck kommt. Abzulehnen ist das Schema insoweit, wie es nur auf das Einkommen abstellt. Denn es kann bei diesen Steuern auch eine Belastung eines z.B. durch Erbschaft erworbenen Vermögens auftreten.

lich formaler Natur sind und nicht einen bestimmten Belastungswillen des Steuersystems zum Ausdruck bringen.

Aufschlußreicher ist, darauf abzustellen, daß die Besteuerung von der Natur der Sache her stets nur eine Person treffen kann, der aufgrund steuerrechtlichen Willens ein Vermögen zugeordnet wird. Besteuerung ist daher auch notwendigerweise eine Beeinträchtigung der Freiheit der Person in vermögensmäßiger Sicht. Hieraus läßt sich folgen, daß dann bei den hier vorliegenden Besteuerungsarten eine durch das Steuerrecht vollzogene Einschränkung der Person in der unbegrenzten Verfügung über erworbenes Vermögen und damit über den Gebrauch von Vermögen gewollt ist. Charakteristikum dieser Art der Besteuerung ist, daß das Steuerrecht die Verwendung von Vermögen für bestimmte Zwecke als Ausdruck einer Leistungsfähigkeit der Person ansieht, an der teilzuhaben der Staat das Recht hat.

Nur wenn man diesen Ansatz vertritt, lassen sich alle bisher noch nicht erfaßten Steuerarten als in einer bestimmten Hinsicht gleichartig in der dritten Gruppe der Trichotomie einordnen, denn sowohl die Umsatzbesteuerung als auch die speziellen Rechtsverkehrsteuern und die Verbrauchsteuern beinhalten eine

steuerliche Belastung des Vermögens, wenn es in der in den einzelnen Steuergesetzen definierten Art und Weise verwendet wird. Daß diese Belastung nur als Belastung des im Gebrauch vollzogenen Weggebens von Vermögen und nicht als Belastung des damit Erworbenen gewollt sein kann, folgt im übrigen auch daraus, daß es sich nicht in allen Fällen um eine Besteuerung des Verbrauchs handelt. Bei einer Besteuerung des Erworbenen ist nämlich eine die steuerliche Teilhabe rechtfertigende Legitimation nur dann gegeben, wenn das Erworbene verbraucht und damit Vermögen vernichtet wird. Eine solche Vernichtung von Vermögen, die sich als Ausdruck einer steuerlichen Leistungsfähigkeit interpretieren ließe, ist nicht gegeben, wo wirtschaftlich, wie z.B. im Falle des Grunderwerbs oder des Erwerbs von Gesellschaftsrechten, nur ein Austausch der Vermögensarten stattfindet. Ein solcher Austausch stellt noch keine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit dar. Die steuerliche Leistungsfähigkeit kommt in der tatsächlichen Verwendung des Vermögens für bestimmte Zwecke zum Ausdruck.

Verfassungsrechtlich betrifft auch diese Art der Besteuerung vorrangig den Eigentumsschutz in Art. 14 GG, wobei sich Art. 14 Abs. 2 GG schon vom Wortlaut

als Maßstab für eine Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen anbietet. Die darin begründete Sozialbindung begrenzt die Individualgarantie des Eigentums durch jene Beschränkungen, die rechtsstaatlich üblich und sozialadäquat sind. Gleichzeitig befreit die Sozialbindung des Gebrauchs von der Notwendigkeit, die Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen verfassungsrechtlich hinsichtlich der Zulässigkeit aus der Begriffsbestimmung des Eigentums herzuleiten. Die Sozialbindung umfaßt in programmatischer Form bereits die Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen [1] und wird durch die den Gebrauch von Vermögen besteuernden Steuergesetze konkretisiert.

---

1) Vgl. insoweit Maunz-Dürig-Herzog, Art. 14, Rdn. 48.

4. Das grundrechtliche Negativsystem

Verfassungsrechtlich ist damit der Systemgedanke in der Besteuerung zweifach vorgegeben. Die Finanzverfassung verlangt ein System im Sinne einer Mehrzahl von Steuern und lehnt damit den Gedanken einer Alleinsteuer eindeutig ab [1]. Aus diesem Postulat eines Systems von Steuern folgt, daß die Verfassung eine Besteuerung fordert, die als System von Einzelsteuern an einer Mehrzahl von Ansatzpunkten anknüpft und das Individuum nicht in nur einer bestimmten Eigenschaft oder einer bestimmten Möglichkeit der Entfaltung steuerlich übermäßig belastet. Geboten ist vielmehr eine Besteuerung, die der Vielzahl der Lebensverhältnisse gerecht wird und in der Mehrzahl der Besteuerungsformen und -arten eine Ausgewogenheit der Steuern anstrebt [2]. Nur diese Ausgewogenheit der

---

1) Zur Begründung eines Systems von Einzelsteuern auch aus der Ertragsaufteilung siehe Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 64.

2) Zur Kritik einer Alleinsteuer aus finanzwissenschaftlicher Sicht vgl. KBI, Steuersystem, S. 68; Neumark, Grundsätze, S. 14o; Hedtkamp, Steuersystem, S. 242.

steuerlichen Belastung entspricht in ihrer Vielzahl der Formen steuerlicher Teilhabe des Staates am Vermögen Privater auch der Vielzahl der Ausdrucksformen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Belastbarkeit. Zugleich verstieße es damit gegen das Systemgebot der Finanzverfassung, wenn das Steuersystem vermögensmäßig wesentliche Bereiche von der Besteuerung ausnehmen würde. Die Notwendigkeit einer finanziellen Basis der Entfaltung der Staatlichkeit ist nur mit jener Form der Besteuerung zu befriedigen, die der Gerechtigkeit in einer Mehrzahl steuerlicher Anknüpfungspunkte stattgibt.

Die zweite verfassungsrechtliche Vorgabe sowohl eines Systems von Steuern als auch eines Rechtssystems der Besteuerung folgt aus dem Kanon der Grundrechte. Ein System von Steuern im obigen Sinne einer Mehrzahl von Besteuerungsarten ist grundrechtlich geboten, weil die Befriedigung des finanziellen Bedarfs des Staates durch nur eine einzige Form der Art der Besteuerung stets eine einseitige, übermäßige Beeinträchtigung des Individuums zur Folge hätte und damit eine bestimmte Grundrechtsposition des Individuums zerstören würde. So würde eine Deckung des staatlichen Mittelbedarfs, die ausschließlich am Erwerb von Vermögen anknüpft, zu einer derart hohen steuerlichen Belastung der Person führen, daß dieser jede Möglichkeit einer dahingehenden Entfaltung genommen

würde [1]. Die Notwendigkeit staatlicher Einnahmenerzielung und das Gebot verhältnismäßiger Besteuerung lassen sich nur in einem System miteinander vereinbaren, das die Verschiedenheit der Formen steuerlicher Leistungsfähigkeit in Beziehung setzt zu der Verschiedenheit der Formen der Besteuerung.

Schon diese Verschiedenheit schließt eine formale Gleichheit zwischen den verschiedenen Gruppen der Besteuerung im Rahmen der obigen Trichotomie des Steuersystems aus. Die Intensität der steuerlichen Eingriffe des Staates im Vergleich der Besteuerung des Erwerbs, der Innehabung und des Gebrauchs von Vermögen muß nicht nur deswegen unterschiedlich sein, weil der Grundrechtschutz der vorrangig betroffenen Grundrechte unterschiedlich ist, beispielsweise weil Schutzbereich und Schutzobjekt des Art. 12 GG anders definiert sind als im Falle des Art. 14 GG, sondern auch die Unterschiedlichkeit der Verhältnisse gebietet eine unterschiedliche steuerliche Behandlung. So folgt schon aus dem Gesichtspunkt einer sachgerechten Besteuerung eine Mehrzahl von Besteuerungsformen und -arten.

---

1) Zum damit verbundenen subjektiven Belastungsgefühl siehe KBI, Steuersystem, S. 68.

Der Kanon der Grundrechte fordert jedoch nicht nur ein System von Steuern, sondern darüber hinaus auch ein Rechtssystem der Besteuerung. Die Anlage dieses Systems in den Grundrechten ist allerdings negativer Art. Verfassungsrechtlichen Bestand hat nur ein solches Steuerrechtssystem, das mit der Grundrechtsordnung in Einklang steht. Insofern gebietet die Grundrechtsordnung ein System der Besteuerung, das die Wertordnung der Grundrechte [1] auf negative Art und Weise konkretisiert.

Der Ursprung dieser Ordnung liegt in der Betroffenheit der Person durch den steuerlichen Eingriff des Staates. Von der Zweckrichtung [2] her betrifft dieser Eingriff vorrangig sowohl im Falle der fiskalischen als auch im Falle der außerfiskalischen [3] Besteuerung das Vermögen, dessen primärer Schutz in Art. 14 GG liegt. In der Nebenwirkung sind aber potentiell

---

1) Siehe dazu BVerfGE 7, 198/2o5.

2) Allerdings kommt es auf die Zweckrichtung des Eingriffs nicht an. Eine effektive Grundrechtsverwirklichung fordert, den Schutz der Grundrechte auch auf den nicht-finalen Eingriff anzuwenden.

3) Auch bei der außerfiskalischen Besteuerung ist stets eine Betroffenheit des Vermögens

meist auch die weiteren Grundrechtspositionen betroffen, wobei deren Beeinträchtigung im Einzelfalle soweit gehen kann, daß nicht Art. 14 GG, sondern ein anderes Grundrecht, auf das die Zweckrichtung des staatlichen Eingriffs nicht abzielt, vorrangig betroffen ist. So betrifft die Einkommensbesteuerung in einem über den Schutzbereich des Art. 14 GG hinausgehenden Sinne das Vermögen der Person, wodurch vorrangig nicht der Schutzbereich des Art. 14 GG, sondern der des Art. 12 GG tangiert wird. Ebenfalls treten diese Nebenwirkungen in den Fällen der Funktionalisierung des Steuerrechts auf. Deutlich tritt dies bei der Erhöhung der Beförderungsteuer für den Werkfernverkehr aufgrund des Verkehrsfinanzgesetzes von 1955 [1], bei der Schankerlaubnissteuer [2] oder bei der Vergnügungsteuer für Gewinnspielautomaten [3] hervor. Steuer-

---

gegeben, auf die Finalität kommt es insoweit nicht an.

1) Vgl. BVerfGE 16, 147/1963.

2) Vgl. BVerfGE 13, 181.

3) Vgl. BVerfGE 38,8.

rechtliche Regelungen sind in solchen berufsregelnden Wirkungen stets auch an der Berufsfreiheit zu messen.

Ein effektiver Grundrechtsschutz gebietet, die Abwehr oder Vereinbarkeit potentieller Beeinträchtigungen der Berufsfreiheit (Art. 12 GG), von Ehe und Familie (Art. 6 GG), der Religionsfreiheit (Art. 4 GG), des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 GG), der allgemeinen Handlungsfreiheit(Art. 2 GG) und sonstiger Grundrechte als negative Beschränkung eines Steuerrechtssystems aufzufassen. Zugleich gebietet die Grundrechtsordnung damit ein Steuersystem und Steuerrechtssystem,das die grundrechtlich normierte Wertordnung in der Durchsetzung der Besteuerung zu den systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts erhebt. Steuerrecht hat daher, da es in die Verfassung eingebettet ist, auch verfassungskonformes und die Verfassung konkretisierendes Recht zu sein [1]. Die verfassungsrechtliche Basis liefert daher in zweifacher Hinsicht die Skizze für den Systemgedanken in der Besteuerung. Die Konfrontation von Art. 14 GG mit dem bestehenden System der Steuern zeigt die Grundzüge einer trichotomen Besteuerung, die das Vermögen der Person in wirtschaftlich und rechtlich abgrenzbarer Art und Weise - anschaulich ausgedrückt - vertikal drei-

---

1) Vgl. Paulick, DStR 1975, S. 564; Friauf, DStZ 1975, S. 36o.

gliedrig erfaßt. Horizontal durchwoben ist dieses Gerüst von den Schutzbereichen der Grundrechte, von denen vorrangig je nach der Gruppe der Steuern Art. 14 GG und Art. 12 GG betroffen sind. Weitere Konkretisierungen erhält dieses Grundsystem durch die Prinzipien des Steuerrechts.

D. VERBINDUNG MIT DEN PRINZIPIEN DES STEUERRECHTS

1. Verfassungsrechtliche Anknüpfung

Bei der Behandlung der Prinzipien oder Grundsätze der Besteuerung offenbart sich der hermeneutische Charakter rechtlichen Systemdenkens [1]. Im Hinblick auf das positive Recht stellen die Prinzipien allgemeine Grundsätze dar, die zwar nicht explizit formuliert im positiven Recht enthalten sind, jedoch als allgemeine Grundgedanken hinter der positivrechtlichen Ausgestaltung stehen und diese bestimmen [2]. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beispielsweise ist als explizit formulierte Norm an keiner Stelle in den Steuergesetzen enthalten. Seine Identifikation als Grundsatz des Steuerrechts kann erst in einem Akt der hermeneutischen Konstruktion eines steuerrechtlichen Sinnzusammenhanges erfolgen, der die positiv-rechtliche Ausgestaltung als Konkretisierung eines Prinzips und ein Prinzip als das gemeinsame Wollen verschiedener positiv-rechtlicher Regelungen begreift.

---

1) Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 181 ff.

2) Vgl. Canaris, Systemdenken, S. 48.

So läßt sich beispielsweise in der Progression in der Einkommensbesteuerung, der Gewährung von Freibeträgen oder der Existenz von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen einerseits eine Gemeinsamkeit unter dem Gesichtspunkt der Bestimmung der Leistungsfähigkeit feststellen, andererseits wird die Existenz des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch diese Regelungen erst belegt. In diesem Sinne sind Prinzipien übertatbestandlicher aber positiver Bestandteil des positiven Rechts.

In einem anderen Sinne dagegen sind die Prinzipien nicht einmal überpositiver Bestandteil des Steuerrechts, was jedoch ihre Zugehörigkeit zur Besteuerung nicht beeinträchtigt. Insofern handelt es sich bei den Prinzipien "um etwas Normatives, um Sollsätze, die um der Verwirklichung bestimmter Ziele willen aufgestellt werden". [1] In diesem Falle erfolgt ihre Ableitung nicht aus dem Zusammenhang positiver Regelungen, sondern sie haben ihren Ursprung in einer Idee - hier: in dem Ideal der Besteuerung. Doch auch in diesem Falle sind sie nicht bedeutunglos

---

1) Neumark, Grundsätze, S. 15 f.

für das Steuerrecht. Die normative Kraft der Idee prägt sowohl die Ausgestaltung als auch die Anwendung des Steuerrechts [1].

Für verschiedene Prinzipien des Steuerrechts kommt hinzu, daß sie zwar nicht direkten Verfassungsrang haben, daß sie aber an der Verfassung anknüpfen oder steuerrechtliche Konkretisierungen verfassungsrechtlicher Prinzipien darstellen. Hier kommt der Gedanke zum Tragen, daß das Verfassungsrecht als übergeordnetes Recht das untergeordnete Steuerrecht prägt und die allgemeinen Grundsätze der Verfassung in der Ausgestaltung des Steuerrechts ihre Konkretisierung erfahren. Daher ist das Anknüpfen an die Prinzipien der Verfassung nicht nur ein Weg, der die Auffindung und Konkretisierung der Prinzipien des Steuerrechts erleichtert, sondern auch ein Gebot, das die Einheit der rechtlichen Willensordnung durch Ausrichtung nach dem ranghöchsten Normbereich verwirklicht. Gerade weil das Steuerrecht den umfassendsten Aktionsparameter staatlicher Sozialgestaltung beinhaltet, ist es geboten, die Ausgestaltung dieses Mediums im Hinblick auf die Nor-

---

1) Allgemein dazu Larenz, Methodenlehre, S. 196.

mierung der Staatlichkeit in der Verfassung vorzunehmen.

So haben denn auch einige Prinzipien der Besteuerung ihren direkten Ursprung in den Prinzipien der Verfassung und sind weniger ursprünglich steuerrechtlicher Art, obwohl sie das Steuerrecht bestimmen. Das Prinzip, Ehe und Familie steuerlich nicht zu benachteiligen, läßt sich aus den Vorstellungen einer idealen Besteuerung nicht herleiten. Bei jenen Entscheidungen der Rechtsprechung, die dieses Prinzip zum Bestandteil des Steuerrechts erhoben haben [1], erfolgte stets eine ausschließliche Orientierung an der nicht steuerbezogenen Wertvorstellung des Art. 6 GG. Insofern handelte es sich bei jenen Regelungen, die wegen Verstoßes gegen Art. 6 GG für verfassungswidrig erklärt wurden, um Eingriffe, die nicht wegen der steuerlichen Finalität, sondern wegen der Faktizität

---

1) Siehe insbesondere BVerfGE 6, 85 (Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer); 18, 97 (progressionsverschärfende Veranlagung von Eltern und Kindern zur Einkommensteuer); BFHE 8o, 35o (Veranlagung von Ehegatten zur Vermögensteuer und zur Vermögensabgabe).

der Beeinträchtigung des Grundrechts aus Art. 6 GG verfassungswidrig waren.

Ähnlich verhält es sich mit dem Prinzip der freien Berufswahl und der freien Berufsausübung. Auch dieses Prinzip ist von der Herkunft nicht steuerlicher, sondern verfassungsrechtlicher Art. Die Finalität steuerlicher Eingriffe in das Recht des Art. 12 GG stellt auch noch im Rahmen einer funktionalisierten Besteuerung die Ausnahme dar, die nur im Falle ausschließlich lenkungsorientierter Steuern gegeben ist [1]. Dagegen hat der überwiegende Teil der Steuern, insbesondere die Einkommensbesteuerung und die Gewerbesteuer, zwar die tatsächliche Wirkung eines Eingriffs in die berufliche Betätigung, doch damit ist bei den nicht-lenkenden Steuern weder eine Regelung der Berufsausübung noch der Berufswahl gegeben [2]. Das Prinzip der freien Berufswahl und Berufsausübung fließt so-

---

1) Vgl. Vogel/Walter, Art. 1o5, Rdn 45 ff, die bezweifeln, ob in solchen Fällen überhaupt noch "Steuern" vorliegen.

2) Vgl. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 56 f; Selmer, S. 245, Papier, Der Staat, S. 495; BVerfGE 1o, 354/362 f; 13, 181/185; 15, 235/239; 22, 38o/383 f.

mit nicht aus dem Gedanken der Besteuerung in das Steuerrechtssystem ein, sondern durchdringt das Steuerrecht erst aufgrund der Einbettung der Besteuerung in das allgemeine System der Verfassung, wobei die Bedeutung des Prinzips im Falle berufsordnender Steuern auf der Finalität des Eingriffs und im Falle fiskalischer Besteuerung auf der Tatsächlichkeit des Eingriffs in die Berufsausübung beruht. Dagegen sind die übrigen Prinzipien des Steuerrechts, abgesehen von den Grundsätzen einer rechtsstaatlichen Besteuerung, sowohl steuerlicher als auch verfassungsrechtlicher Herkunft. Eine Affinität zu den Grundsätzen der Verfassung besteht dadurch, daß die in diesen Prinzipien skizzierte steuerliche Gerechtigkeit eine Detaillierung der Gerechtigkeitsordnung der Verfassung darstellt. So haben die steuerrechtlichen Prinzipien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder das Prinzip der steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen eine noch aufzuzeigende Beziehung zum verfassungsrechtlichen Gebot der Verhältnismäßigkeit, zum Gleichheitssatz oder zum Sozialstaatsprinzip. Andererseits sind die Prinzipien auch steuerrechtlicher Herkunft. Der mit dem Steuerrecht schon aufgrund

seiner Eigenschaft als Rechtsordnung verbundene Gedanke einer gerechten Verteilung der steuerlichen Lasten gebietet bereits auf der steuerrechtlichen Ebene, also ohne Rückgriff auf die Verfassung, die Ausgestaltung und Anwendung eigener Prinzipien der Gerechtigkeit im Rahmen des Steuerrechts.

2. Grundprinzipien der Besteuerung

a) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Es ist allgemein anerkannt, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit das zentrale Prinzip des Steuerrechts darstellt [1]. Es ist ein Postulat, das überall gefordert wird und das als Ausdruck steuerlicher Gerechtigkeit schlechthin erscheint. Die Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt in der steuerpolitischen Diskussion letztlich immer das entscheidende Argument dar, mit dem das bestehende Steuerrechtssystem kritisiert und nicht genehme Alternativen abgelehnt werden. Doch dem grundsätzlichen Konsens über die Bedeutung und das Anliegen dieses Prinzips entspricht die Vielzahl und Gegensätzlichkeit der Meinungen

---

1) Vgl. Vogel, DStZ 1975, S. 411; Tipke, Wacke-Festschrift, S. 215, Mösbauer, DStR 1975; S. 683; Haller, Die Steuern, S. 14 ff; Tipke, JZ 1975, S. 559; Ossenbühl, Steuerlast, S. 83; Hensel, VSchrStFR 193o, S. 45o; im gleichen Sinne BVerfG, Beschluß vom 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55/77; BVerfG, Beschluß vom 16.5.1961, 2 BvF 1/6o, BVerfGE 12, 341/34o f; BVerfG, Beschluß vom 14.3.1963, 1 BvL 28/62, BVerfGE 15, 313/318 ff.

auf der Stufe der rechtlichen Konkretisierung [1]. Was Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedeutet, wie ein der Leistungsfähigkeit entsprechendes Steuersystem auszugestalten ist oder welche Konsequenzen sich aus der Anwendung dieses Prinzips im Einzelfalle ergeben, ist nach diesem Prinzip noch genauso offen wie die Idee steuerlicher Gerechtigkeit überhaupt.

Die Versuche, das Leistungsfähigkeitsprinzip zu konkretisieren [2], haben zu einer Anzahl konträrer Lösungen geführt. Nachdem die funktionalisierende Interpretation des Steuerrechts einmal vollzogen ist, läßt sich die Vorstellung von der Steuer als einem Entgelt oder Preis für die Zurverfügungstellung staatlicher Leistungen nicht mehr aufrechterhalten. Dem früher herrschenden Äquivalenzprinzip [3] lag eine Ideologie zugrunde, die

---

1) Allgemein zum Problem der Konkretisierungsstufe Müller, Methodik, S. 113 ff.

2) Siehe Haller, Steuern, S. 41 ff.; R. Ulbrich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung, 1975, S. 14 ff; Ossenbühl, Steuerlast, S. 85 ff.

3) Zur Darstellung des Äquivalenzprinzips siehe Fick, KStZ 1975, S. 141; Ossenbühl, Steuerlast, S. 22; K. Schmidt, Die Steuerprogres-

den Staat im Sinne eines marktwirtschaftlichen Modells als Anbieter bestimmter Leistungen verstand, die sich im Grundsatz von privaten Leistungen nicht unterschieden [1]. Doch das Scheitern dieser Ansicht war mit der zunehmenden Ausdehnung der staatlichen Aktivität vorbestimmt. Das Äquivalenztheorem konnte nicht nur den mit der Ausweitung des staatlichen Sektors zunehmenden Unterschied zwischen privaten und staatlichen Gütern und Leistungen nicht mehr erklären, sondern war auch im theoretischen Modell nicht mehr mit der steuerlichen Umverteilung in Einklang zu bringen [2], die durch die Ausdehnung der staatlichen Tätigkeit zwangsläufig bewirkt wird.

So ist es nicht zufällig, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip die Nachfolge des Äquivalenzprinzips angetreten hat, denn gerade die mit dem ethischen Anliegen der

---

sion 1960, S. 4 ff.; Haller, Steuern, S. 16 ff.; für das Gebührenwesen M. Kloepfer, Die lenkende Gebühr, AöR 1972, S. 252.

1) Zur Verbindung mit dem Neoliberalismus siehe Ossenbühl, Steuerlast, S. 66.

2) Vgl. Ulbrich, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 5.

Umverteilung von Einkommen und Vermögen verbundene Idee der gerechten steuerlichen Belastung bestimmt entscheidend das Leistungsfähigkeitsprinzip [1]. Dieser Wandel der Prinzipien hat das neue Ideal steuerlicher Gerechtigkeit hervorgebracht; nicht mehr die marktmäßige Vorstellung von Leistung und Gegenleistung, sondern die wertende Bestimmung einer steuerlichen Belastbarkeit prägt die Idee der Gerechtigkeit in der Besteuerung. Doch während das Äquivalenzprinzips in der Objektivität der Marktwerte und -ergebnisse eine ideologische Basis hatte [2], schien eine solche Rechtfertigung dem Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst zu fehlen. Ihm haftete der Mangel einer objektiven Grundlage an; dem Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips als reines Wertungsprinzip fehlte eine Begründung in der Sphäre des tatsächlichen Seins, die eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als in Übereinstimmung stehend mit dem Wesen des Seins erscheinen ließ.

Daher hat die Finanzwissenschaft, die sich im Gegensatz zur Rechtswissenschaft als empirisch orientiert ver-

---

1) Vgl. Haller, Steuern, S. 89 ff.

2) Vgl. Ossenbühl, Steuerlast, S. 66.

steht, in der Sphäre des tatsächlichen Seins nach der Existenz jener Seinsstrukturen gesucht, die dem wertenden Postulat eine Grundlage im realen Sein geben können. Ansatzpunkt dieses Versuchs konnte nur eine psychologische Nutzenaxiomatik [1] sein. Gerechtigkeit in der Besteuerung versteht sich hiernach darin, daß die Individuen steuerlich so zu belasten sind, wie sie individuell leistungsfähig sind. Gleich Leistungsfähige müßten einer gleichen steuerlichen Belastung unterliegen (horizontale Gerechtigkeit), wogegen Individuen mit höherer Leistungsfähigkeit einer höheren Besteuerung unterliegen müßten (vertikale Gerechtigkeit)[2]. Doch so einleuchtend dieses Postulat ist,so unsicher ist seine psychologische und empirische Basis. Sie beinhaltet Annahmen, die erkenntnistheoretisch als Hypothesen oder Theorien über menschliche Nutzenfunktionen zu

---

1) Siehe Haller, Steuern, S. 71; auch die wahlhandlungstheoretisch begründeten Steuerverteilungen basieren auf der Nutzentheorie, obwohl diese Ansätze teilweise auch zum Äquivalenzprinzip führen; zur Darstellung siehe Ossenbühl, Steuerlast, S. 34 ff.

2) Vgl. Vogel, DStZ 1975, S. 411 f.

qualifizieren sind und die zwar eine gewisse Plausibilität besitzen, jedoch weder objektiv bestimmt noch objektiv bestimmbar sind [1].

Dies beweisen schon die verschiedenen Varianten der Opfertheorie [2]. Der steuerliche Entzug von Vermögen - so wird argumentiert - entzieht dem Individuum bestimmte Möglichkeiten der persönlichen Bedürfnisbefriedigung; denn aufgrund des Entzuges werden seine Möglichkeiten der Verfügung über das Vermögen eingeschränkt. Diese Beeinträchtigung stellt einen Verlust an Nutzen dar, den das Individuum als Opfer zugunsten des Staates zu erbringen hat. Steuerliche Gleichheit und somit Gerechtigkeit ist nunmehr dann gegeben, wenn dieses Opfer bei allen Individuen gleich ist. Diese Gleichheit hängt jedoch von der Annahme über den Verlauf der Nutzenfunk-

---

1) Vgl. Scheipermeier, Erfahrung, S. 245 ff.; konkret äußern sich die darin begründeten Probleme bei der Messung der Nutzenfunktionen, dazu Ossenbühl, Steuerlast, S. 73 ff,; Ulbrich, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 87 ff.

2) Allgemein dazu Ossenbühl, Steuerlast, S. 67 ff; Schmidt, Steuerprogression, S. 16 ff.

tionen ab. Zunächst wird vorausgesetzt, daß die Nutzenfunktionen im interpersonellen Vergleich identisch [1] und auch bekannt und meßbar sind. Des weiteren sind hier drei verschiedene Gleichheitsbegriffe denkbar. Ein absolut gleiches Opfer ist gegeben, wenn der durch die Besteuerung bewirkte absolute Nutzenentzug bei allen Individuen gleich ist; ein gleiches proportionales Opfer liegt vor, wenn der absolute Nutzenentzug in seiner Relation zum Nutzen des Vermögens bei allen Besteuerten gleich ist; und ein gleiches marginales Opfer wird dadruch charakterisiert, daß der Grenznutzen der letzten nach der Besteuerung verbliebenen Einkommenseinheit bei allen Individuen gleich ist [2].

Alle drei Begriffe knüpfen jedoch nicht an einer Person an, sondern sind tautologische Definitionen für den Begriff des gleichen Opfers im interpersonellen Vergleich. Ihr rein analytischer Charakter verbietet, in einem der Begriffe einen tatsächlichen Maßstab für eine Gleichheit i.S. von Art. 3 GG zu sehen. Sie gehen viel-

---

1) Vgl. Ulbrich, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 122; Schmidt, Steuerprogression, S. 2o.

2) Im einzelnen dazu Schmidt, Steuerprogression, S. 23 ff; zur mathematischen Bestimmung K. Häuser, Gerechte Besteuerung, Weltwirtschaftliches Archiv 1963, S. 11 ff.

mehr von fiktiven Nutzenfunktionen aus und definieren das gleiche Opfer in Abhängigkeit von Hypothesen über die Nutzenfunktionen von Individuen.

Es wäre daher nicht sinnvoll, wenn das Steuerrecht sich Hypothesen dieser Art zu eigen machen würde. Die Entsprechung von rechtlicher Wertung und tatsächlichem Sein wäre solange ein Schein, bis es der Finanzwissenschaft gelänge, die Tatsächlichkeit der unterstellten Nutzenfunktionen zu belegen. Beispielsweise würde die Ausgestaltung der Progression in der Einkommensbesteuerung, wenn sie im naturrechtlichen Sinne als Rechtsprinzip von einem Seinsprinzip abgeleitet werden soll, davon abhängen, daß die Finanzwissenschaft einen bei allen Individuen gleichen, abnehmenden Grenznutzen des Einkommens nachweist. Das aber kann sie nicht [1].

Eine Scheinlösung wäre der Versuch, diesen Mangel an objektiver Feststellbarkeit der Nutzenfunktionen dadurch zu umgehen, daß die nicht bestimmbaren Funktionen kraft gesetzgeberischen Willens verbindlich

---

1) Vgl. Ossenbühl, Steuerlast, S. 73 ff.; Ulbrich, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 87 ff.

festgelegt werden. Hierdurch würde nur ein Sein fingiert [1]; verdeckt würde das Problem der Explikation des Leistungsfähigkeitsprinzips als zentrale Wertung des Steuerrechts.

Für das Steuerrecht bedeutet dies, daß der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kein Seinsprinzip, sondern ein Rechtsprinzip darstellt [2], dessen Ausfüllung in Einklang mit den übrigen Prinzipien der Rechtsordnung erfolgen muß. Verfassungsrechtlich bieten sich dazu der Gleichheitssatz, das Sozialstaatsprinzip und das Verhältnismäßigkeitsprinzip an. Der Gleichheitssatz verbietet eine willkürlich sachwidrige Besteuerung. Die Gleichheit steuerlicher Tatbestände, an die in Anwendung des Gleich-

---

1) Auch Haller, Steuern, S. 84, kommt zu dem Ergebnis, daß sich ein Zusammenhang zwischen einem bestimmten hypothetischen Verlauf der Nutzenfunktion und der Besteuerungsart zwar nachweisen läßt, nicht aber die Notwendigkeit einer bestimmten Besteuerungsart. Mit der Entscheidung über die Steuersätze beschließe der Politiker daher über eine bestimmte Nutzenkurve.

2) Vgl. W. Flume, Besteuerung und Wirtschaftsordnung, StbJb 1973/74, S. 63.

heitssatzes die gleiche steuerliche Rechtsfolge anzuknüpfen hat, ist in Anbetracht der Vielzahl der vom Steuersystem erfaßten Lebenssachverhalte niemals in Form der Identität [1] gegeben. Schon die Individualität der mit den Steuerfolgen jeweils belasteten Personen schließt aus, daß die in der Besteuerung jeweils betroffenen Umstände in jeder Hinsicht gleich sind. Sofern das Steuerrecht daher den Gedanken einer steuerlichen Gleichbehandlung nicht aufgeben will, darf es daher nicht auf eine Gleichheit unter allen Gesichtspunkten abstellen, sondern muß die Gleichheit unter einem bestimmten Kriterium normieren. Insofern liegt das Problem steuerlicher Gleichheit weniger in den logischen Beziehungen zwischen den von der Steuer erfaßten Tatbeständen und dem Kriterium der Gleichheit, sondern in der Wahl dieses Kriteriums. Der Nachweis der Gleichheitsbeziehung ist dann nur noch ein Problem juristischer Technik. Die Wahl dieses Kriteriums darf nicht willkürlich sein; sie muß nach sachgerechten Ge-

---

1) Zur Unterscheidung von Gleichheit und Identität siehe F. Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, 1966, S. 13.

sichtspunkten erfolgen [1]. Sachgerecht wiederum sind nur solche Gesichtspunkte, die gerade die Eigenart und die Besonderheit der mit Hilfe des Kriteriums zu normierenden Sachverhalte ausmachen. Diese Eigenarten und Besonderheiten ergeben sich einmal aus der Natur der mit der Normierung geregelten Tatbestände und des weiteren aus dem hinter der Normierung stehenden Zweck [2]. Für das Kriterium steuerrechtlicher Gleichheit bedeutet dies, daß das Wesen der Steuer und der im Steuerrecht niedergeschlagene und objektiv feststellbare Zweck die Auswahl und die Ausfüllung des Maßstabes steuerrechtlicher Gleichheit beeinflussen.

Der Inhalt der Besteuerung besteht in der Übertragung privaten Vermögens an den Staat oder in der zwangsweisen Wegnahme privaten Vermögens durch den Staat[3]. Dieser Vorgang setzt die Fähigkeit des hiervon Betroffe-

---

1) Vgl. BVerfGE 1, 14/52; 4 352/355 f; 12,326/333; 12, 341/348; 14, 142/150; 15, 313/320; 17, 199/203; 17, 319/330; 18, 121/124; 21, 6/9; 21, 227/234; 23, 50/60; 23, 258/263; 25, 101/105; 27, 142/149.

2) Vgl. K. Tipke, Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, BB 1973, S. 158.

3) Vgl. Tipke, JbFStR 1970/71, S. 104.

nen voraus, die Steuer zu leisten. Schon aufgrund der Natur der Sache [1] hat die Steuer dort keine Berechtigung, wo die Fähigkeit des Betroffenen, die Steuer zu erbringen, nicht gegeben ist [2]. Grundsätzlich ist daher das Leistungsfähigkeitsprinzip schon durch das Wesen der Steuer geboten.

Die Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips im einzelnen bestimmt sich durch den Steuerzweck. Dieser ist jedoch keine fest umrissene und einmal verbindlich festgelegte Größe, sondern er resultiert aus dem Steuersystem. Auch ist der Zweck nicht monistisch,sondern er existiert in einem eigenen Zwecksystem [3], das die mit dem Gesamtsystem der Besteuerung verfolgten Zwecke beinhaltet. In diesem Sinne bedeutet Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit die Ausrichtung des Steuerrechtssystems nach einem in sich variablen System steuerlicher Zwecke, die als solche legitim und zu

---

1) Vgl. A. Baratta, Juristische Analogie und Natur der Sache, in: Festschrift für Erik Wolf, 1972, S. 137.

2) Insoweit spricht man auch von "Steuerfähigkeit", vgl. Neumark, Grundsätze, S. 125.

3) Dazu Schmidt, FA 1959, S. 2o7 ff.; Fick, KStZ 1975, S. 142; über den Wandel der Zwecke, Neumark, Grundsätze, S. 8.

ihrer eigenen Durchsetzung geeignet sind. Eine bestimmte Leistungsfähigkeit im Sinne einer apriorisch vorgegebenen Objektstruktur, der sich die Ausgestaltung des Steuersystems anzupassen hat, gibt es daher auch unter Verwendung des Gleichheitssatzes nicht. Es gibt nur die Leistungsfähigkeit, die das Steuersystem im ganzen und bestimmte Steuerrechtsnormen im einzelnen konkretisieren. Wäre das nicht der Fall, so würde die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht nicht nur ein bestimmtes gedankliches Verfahren, sondern darüber hinaus direkt und nicht nur erst durch das Verfahren ein bestimmtes Ergebnis gewährleisten. So garantiert der Gleichheitssatz nur die wertungslogisch konsequente Durchführung der aufgrund des Willkürverbotes zum Kriterium erhobenen Leistungsfähigkeit.

Wenn das Steuerrecht daher unter Beachtung des Gleichheitssatzes zu steuerlichen Differenzierungen kommt, so liegen deren Ursachen in einer unterschiedlichen, vom Steuerrecht vollzogenen Ausgestaltung der Leistungsfähigkeit. Da diese Leistungsfähigkeit jedoch keine seinsgemäße, sondern eine wertungsartige ist, kann das Prinzip der Leistungsfähigkeit nur ein summativer Inbegriff der Wertungen des Steuersystems sein [1].

---

1) Vgl. Tipke, JZ 1975, S. 559; über Leere und Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips siehe Ossenbühl, Steuerlast, S. 91.

Als solcher ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nur in zweifacher Hinsicht überprüfbar. In wertungslogischer Sicht liefert der Gleichheitssatz die Kriterien für die innere Einheit und Ordnung eines Systems der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; hinsichtlich des materiellen Inhalts steht das Leistungsfähigkeitsprinzip in deduktiver wertungslogischer Beziehung zu den Prinzipien der Verfassung. Was steuerliche Leistungsfähigkeit als rechtliches Wertungsprinzip inhaltlich bedeutet, ergibt sich als steuerliche Konkretisierung des Sozialstaatsprinzips, des Eigentumsschutzes, des Schutzes von Ehe und Familie, der Berufsfreiheit, des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und sonstiger Fundamentalprinzipien der Rechtsordnung [1]. Erst wenn das Steuerrecht die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Rechtsprinzip begreift, kann es die Aufgabe dieser wertenden Einordnung lösen.

So ist beispielsweise eines der Hauptprobleme der Inhaltsbestimmung des Leistungsfähigkeitsprinzips,

---

1) Anderer Ansicht Ossenbühl, Steuerlast, S. 83, der das Leistungsfähigkeitsprinzip nur aus dem Sozialstaatsprinzip deduziert.

die Begründung und Ausgestaltung der Progression [1], rechtlich nicht dadurch befriedigend lösbar, daß man die einkommensteuerliche Progressionsformel als mathematischen Niederschlag der Nutzenfunktion aller Einkommensteuerpflichtigen [2] begreift; vielmehr hat die Progression als überproportionale steuerliche Heranziehung höherer Einkommen ihre rechtliche Begründung in dem Sozialstaatsprinzip [3]. Rechtlich folgt die Progression nicht aus dem Sein, sondern aus der Sozialstaatlichkeit. Andererseits folgt dementsprechend rechtlich eine Begrenzung der Progression oder der Besteuerung in sonstigen Formen auch durch das Verbot einer Aushöhlung des Eigentumsschutzes, einer unverhältnismäßigen Beeinträchtigung der beruflichen Entfaltungsmöglichkeit oder eines übermäßigen Eingriffs in das Erbrecht. Eine über die Leistungsfähigkeit hinausgehende Besteuerung resultiert aus

---

1) Zu den verschiedenen Theorien über die Progression siehe Schmidt, Steuerprogression, S. 16 ff.

2) Vgl. Haller, Steuern, S. 72.

3) Vgl. Mösbauer, DStR 1975, S. 684; Ossenbühl, Steuerlast, S. 83

der Verletzung dieser Prinzipien.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfährt damit seine Inhaltsbestimmung durch die im Grundsatz von der Verfassung vorgegebenen und im Hinblick auf die Steuer zu konkretisierenden Prinzipien einer Gerechtigkeitsordnung. Damit bestimmt auch das Verhältnis dieser Prinzipien untereinander die innere Spannung im Prinzip der Leistungsfähigkeit. Ob beispielsweise bei der Einkommensbesteuerung die Progression langsam oder stark anzusteigen hat oder die Grenze der Leistungsfähigkeit bei einem Grenzsteuersatz von 2o %, 5o % oder 9o % erreicht ist, ist eine Frage der wertenden Abstimmung zwischen dem Sozialstaatsprinzip und dem Prinzip der Berufsfreiheit. Ob die Innehabung von Vermögen eine gesondert zu erfassende Kategorie steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellt oder nicht, ist im Grundsatz eine Wertung, deren rechtlicher Bestand von ihrer Vereinbarkeit mit Art. 14 GG abhängt. Auf keinen Fall ist dies für das Steuerrecht eine Seinsaussage; wenn dies der Fall wäre, so beasierte das Steuerrecht erkenntnistheoretisch auf der Metaphysik.
Die Charakterisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Rechts- oder Wertungsprinzip befreit das Steuerrecht von der Notwendigkeit, die konkreten Ausgestaltungsformen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch

ihnen entsprechende Seinsstrukturen zu rechtfertigen oder zu begründen. Doch die Aufgabe einer rechtsimmanenten Begründung wird dadurch nicht aufgehoben. Metasteuerrechtlich kann diese nur aus dem Sozialstaatsprinzip als verfassungsrechtliche Anerkennung der Sozialexistenz des Menschen [1] erfolgen. Der Gedanke der Sozialbezogenheit des Individuums erlaubt es, den Inhalt steuerlicher Lastengerechtigkeit in einer Ausgleichswirkung der Besteuerung [2] zu sehen, die durch eine relativ unterschiedliche steuerliche Heranziehung der Individuen den Willen zu einer sozialbezogenen Interpretation der Gerechtigkeit [3] manifestiert. Deduktiv hat so beispielsweise die Progression in dem Sozialstaatsprinzip ihre Begründung.

Steuerrechtsimmanent ist das Problem der Konkretisierung der Leistungsfähigkeit jedoch noch offen.

---

1) Vgl. BVerfGE 12, 45/51; 28, 175/189.

2) Dazu Haller, Finanzpolitik, S. 212 ff., ders., Steuern, S. 97.

3) Siehe dazu auch die sozialpolitische Theorie der Progression bei Schmidt, Steuerprogression, S. 58 ff.; aus verfassungsrechtlicher Sicht Hensel, VJSchrStFR 193o, S.463.

Eine Vorfrage ist hier, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip nur ein Systemgebot darstellt oder ob eine Durchführung des Prinzips in jeder Einzelform der Besteuerung notwendig ist. Die konsequente Durchführung des Leistungsfähigkeitsgedanken hat zweifelsohne den Vorteil hoher axiologischer Ordnung und Einheit des Steuersystems. So stellt z.B. die nur zweifache Unterscheidung der Steuersätze nach § 12 UStG eine wenig differenzierte Aufteilung der in dem Kauf bestimmter Güter und Leistungen manifestierten Arten der Leistungsfähigkeit dar. Es entspräche eher der wertungslogischen Konsequenz, dieses System subtiler durch beispielsweise drei oder vier verschiedene Steuersätze auszugestalten [1], nachdem grundsätzlich die Art des Konsumgutes zum Kriterium der Leistungsfähigkeit erhoben worden ist. Andererseits zeigt gerade dieses Beispiel, daß eine subtilere Ausgestaltung zu einem immer differenzierteren und damit auch tendenziell komplizierteren Steuersystem führt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip tritt hier leicht in Kollision mit dem Grundsatz der Einfachheit und Klarheit [2]

---

1) Zu den Differenzierungen in anderen Staaten siehe Mennel, StW 1973, S. 14.

2) Dazu Neumark, Grundsätze, S. 358; KBI, Steuersystem, S. 44.

des Systems. Die Begrenzung der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips nur auf die Ebene des Steuersystems hat daher den Vorteil der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit.

(1) beim Erwerb von Vermögen

Im Rahmen der Besteuerungskategorie Erwerb von Vermögen findet das Leistungsfähigkeitsprinzip seinen deutlichsten Niederschlag in der Progression. Diese prägt wesentlich die Einkommensteuer und nach der Reform im Ergebnis auch die Besteuerung von Körperschaften. Die zweidimensionale Progression der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der verwandschaftlichen Nähe des Erben oder Beschenkten zum Erblasser oder Schenker und nach der Höhe der Erbschaft oder Schenkung bringt in der letzteren Dimension ebenfalls durch einen Anstieg der relativen steuerlichen Belastung des Erwerbs den Gedanken und steurrechtlichen Willen einer mit der Höhe des Erwerbs zunehmenden Belastbarkeit des Steuerpflichtigen zum Ausdruck.
Bei der Einkommensbesteuerung dokumentiert das Steuersystem, daß es den einkommensmäßigen Erwerb von Vermögen als signifikantes Merkmal steuerlicher Lei-

stungsfähigkeit ansieht [1]. Der Gedanke, die steuerliche Leistungsfähigkeit in dem während eines bestimmten Zeitraumes erzielten Ist-Einkommen festzulegen, wird im wesentlichen nur durch den § 21 Abs. 2 EStG und den § 48 EStG [2] durchbrochen. Die eigentliche Krux der einkommensteuerlichen Leistungsfähigkeit liegt aber erst in dem Einkommensbegriff [3]. Abgesehen von der Frage der Einkommensermittlung [4] unterliegt insbesondere die zeitliche Komponente des Einkommens der Kritik[5]. Sowohl die Möglichkeit, daß gleiche Einkommen in verschiedener Arbeitszeit [6] erzielt werden können,als auch das Zeit- oder das Kalenderjahr als zeitliches Relativum der Leistungsfähigkeit geben der Einkommensbesteuerung den Ruch einer gewissen Will-

---

1) Zustimmend Tipke, in: Wacke-Festschrift, S. 215, Ossenbühl, Steuerlast, S. 95 f.

2) Vgl. W. Hartz, DB 1968, S. 2112; Herrmann/Heuer, § 48 Anm. 1.

3) Vgl. Schmölders, StW 1960, Sp. 75.

4) Dazu Tipke, Steuerrecht, S. 173 ff.

5) Siehe Mösbauer, DStR 1975, S. 686 f.

6) Darüber hinaus zum Freizeitnutzen Haller, Steuern, S. 45 ff.

kür. Das Beispiel zweier Personen, von denen die eine bis zum 3o. Lebensjahr erhebliche Einkommen bezieht, während die zweite bis dahin bedingt durch ein Studium kaum verdient, danach aber mit seinen durch das Studium erzielten höheren Einkommen relativ stärker belastet wird [1], scheint auf den ersten Blick eine Ungleichbehandlung der beiden Personen zur Folge zu haben.

Dennoch ist zu berücksichtigen, daß der einkommensteuerlichen Leistungsfähigkeit kraft der Eigenschaft des Einkommens als laufend zufließendes Vermögen zwangsläufig eine zeitliche Komponente anhaftet, über deren Konkretisierung im einzelnen immer gestritten werden kann. Ob nun das Einkommen von einem Jahr, von drei [2] oder zehn Jahren oder das Lebenseinkommen diese Komponente angemessen erfaßt, läßt sich nicht eindeutig entscheiden. Wie in der Frage der Verjährung gilt es aber die Zeit als wirkende Kategorie des

---

1) Vgl. Mösbauer, DStR 1975, S. 687.

2) So trug man sich schon in den zwanziger Jahren mit dem Gedanken, eine dreijährige Durchschnittsbesteuerung einzuführen, siehe E. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 1969, S. 116o.

Rechts zu erfassen. Die Bemessung der einkommensteuerlichen Leistungsfähigkeit auf den Zeitraum des Lebens läßt sich genauso mit einem Gegenbeispiel kritisieren, wonach die steuerliche Leistungsfähigkeit einer 60-jährigen Person mit einem hohen Einkommen nicht dadurch vermindert ist, daß diese Person im jugendlichen Alter einige Jahre lang nichts verdient hat. Steuerrechtsdogmatisch muß daher eine gewisse Ausgewogenheit zwischen dem Periodizitätsprinzip [1] und der zeitlichen Komponente der Leistungsfähigkeit gefunden werden. Das in der konkreten Ausgestaltung vielleicht willkürliche, vom Grundsatz jedoch notwendige Periodizitätsprinzip bedarf einer Einschränkung durch den zeitlichen Aspekt der Leistungsfähigkeit dort, wo eine besondere, merkliche Schwelle gegeben ist. Dies ist bei der Neugestaltung des § 10 d EStG in der Form des Verlustvortrags- und rücktrags [2] weitgehend der Fall. Diese Lösung ist auch systemgerecht; denn der Systemgedanke verbietet, ein Rechtssystem durch die normative Ausrichtung auf ein einziges Prinzip zu begreifen. Gerade das Systemdenken ba-

---

1) Siehe Tipke, Steuerrecht, S. 157.

2) Siehe R. Kreile, Die Einführung des Verlustrücktrages, DStZ 1976, S. 195.

siert auf der Existenz einer Mehrzahl von Prinzipien, die ihre systematische Einheit in einer wechselseitigen Durchdringung und Beschränkung entfalten [1].

Das Erbschaftsteuergesetz normiert eine steuerliche Leistungsfähigkeit des Erwerbs von Vermögen durch Erbe und Schenkungen. Wie beim Einkommen handelt es sich um einen Zufluß von Vermögen, der eine Mehrung des Vermögens beim Erwerber bewirkt. Aufgrund dieser Gleichheit ähneln sich die einkommensteuerliche und die erbschaftsteuerliche Leistungsfähigkeit in Gesichtspunkten, die das bestehende Steuerrechtssystem entscheidend bestimmen. Daher wäre eine nicht progressiv gestaffelte Erbschaftsteuer ein Systembruch. Die wertungslogische Folgerichtigkeit gebietet, die im Einkommensteuerrecht vorgenommene Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch in der in vieler Hinsicht ähnlichen Erbschaftsteuer durchzuführen. Andererseits bestehen einige Unterschiede, die eine Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer verbieten.

Vom Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit ist man zunächst schnell geneigt, diese Integration zu befürwor-

---

1) Vgl. Canaris, Systemdenken, S. 113.

ten. Hier läßt sich argumentieren, daß gerade ererbtes oder geschenktes Vermögen etwas darstellt, das dem Erwerber im Gegensatz zu dem durch mühselige Arbeit erworbenen Einkommen ohne größeres Belastungsempfinden oder erheblichen Nutzenverlust zumindest teilweise entzogen werden kann [1]. Die Argumentation basiert jedoch wieder auf einer ontischen Deutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, die die steuerliche Leistungsfähigkeit als Spiegelbild einer durch vage Hypothesen dargelegten Fähigkeit auffaßt, Beeinträchtigungen der durch Vermögen bewirkten Freiheitsentfaltung zu ertragen. Erbschaftsteuerliche Leistungsfähigkeit im Rechtssinne dagegen gebietet, die in Art. 14 GG normierte Besonderheit des Erbrechts auch in der Besteuerung als Besonderheit zu begreifen. Einkommensteuerliche Leistungsfähigkeit und erbschaftssteuerliche Leistungsfähigkeit als Rechtskategorien bestehen im Schutzbereich wesentlich verschiedener Grundrechte, und die Verschiedenheit der Ausgestaltung auf der Ebene des Steuersystems ist bereits weitgehend durch die das Steuerrecht präjudizierende Verschiedenheit im System der Grundrechte bestimmt. Die rechtliche Grenze erbschaftsteuerlicher Leistungs-

---

1) Siehe Kisker, Erbschaftsteuer, S. 13o ff.

fähigkeit liegt nicht dort, wo der Nutzenverlust des Steuerpflichtigen zu hoch ist, sondern dort, wo das verfassungsrechtlich geschützte Erbrecht unverhältnismäßig eingeschränkt wird [1].

(2) bei der Innehabung von Vermögen

Ähnliche Erwägungen gelten für die steuerliche Leistungsfähigkeit im Rahmen der Besteuerungskategorie Innehabung von Vermögen. Dadurch, daß das Steuersystem neben der Erträgnisbesteuerung die Innehabung von Vermögen als eigene Kategorie der Besteuerung vorsieht, normiert es auch eine eigene Kategorie der Besteuerbarkeit und damit der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Ob die Innehabung von Vermögen - und zwar unabhängig von den eventuell aus ihm fließenden Erträgen - nun im ontischen Sinne eine eigene Leistungsfähigkeit darstellt, wie Neumark [2] beispielsweise vertritt, oder

---

1) Im einzelnen dazu Leisner, Erbschaftsbesteuerung, S.1o3 ff.

2) Neumark, Grundsätze, S. 137; siehe auch Ossenbühl, Steuerlast, S. 98 m.w.N.

nicht [1], ist für das Leistungsfähigkeitsprinzip als rechtliches Wertungsprinzip unerheblich. Für das Steuerrechtssystem erhebt sich nur die Frage, ob es von wertungslogischer Konsequenz zeugt, die Innehabung von Vermögen als einen Indikator steuerlicher Belastbarkeit zu normieren.

Hinsichtlich der Vermögensteuer und der Grundsteuer richtet sich diese rechtliche Leistungsfähigkeit nach dem Sozialstaatsprinzip, der Sozialpflichtigkeit sowie der Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums einerseits und nach dem Eigentumsschutz als Abwehrrecht des Steuerpflichtigen andererseits. Vermögensteuerliche und grundsteuerliche Leistungsfähigkeit in diesem Sinne bedeutet, daß erworbenes Vermögen oder Grundbesitz ein Objekt darstellt, das sich aus der Perspektive der Sozialpflichtigkeit des Vermögens und auch der Sozialexistenz des Menschen für die steuerliche Teilhabe des Staates anbietet. Die Begrenzung vermögensteuerlicher oder grundsteuerlicher Leistungsfähigkeit andererseits ist dann ebenfalls rechtlicher Art. Sie wird festgelegt durch den Schutzbereich des Art. 14 GG. Dabei ist zwar nicht für die grundsätzliche Natur

---

1) So z.B. Tipke, in: Wacke-Festschrift,S.218.

dieser Grenzziehung, wohl aber für ihre konkrete Ausgestaltung der Gesichtspunkt des Vermögensertrags von Bedeutung . Die grundsätzliche Frage, ob es überhaupt zulässig ist, daß das Steuersystem die Innehabung von Vermögen als Leistungsfähigkeit normiert, ist ausschließlich rechtlicher Art und besteht unabhängig von der Höhe des Ertrages. Diese Frage betrifft die Konkordanz von Sozialstaatlichkeit, Inhaltsbestimmung und Sozialbindung des Eigentums und Schutz des Eigentums.

Die konkrete Ausgestaltung, insbesondere die Grenze der rechtlichen Leistungsfähigkeit dagegen wird auch insofern vom Gesichtspunkt des Vermögensertrages bestimmt, als die Existenz von Erträgen die Verringerung des Vermögens, die durch die verfassungsrechtlich zulässige vermögensmindernde Besteuerung [1] bewirkt wird, abschwächt. In diesem Sinne ist die steuerliche Leistungsfähigkeit bei ertraglosem Vermögen eine andere als bei ertragreichem Vermögen.

Ähnliche Überlegungen gelten für den Fall der Inflationierung des Vermögens [2]. Auch hier bestimmt sich

---

1) Vgl. BVerfG NJW 1976, S. 101.

2) Vgl. H. Spanner, Steuer und Geldentwertung - Verfassungsprobleme, DStR 1975, S. 475; H.v. Wallis, Geldentwertung und Besteuerung, DStR 1975, S. 271.

die Grenze der Leistungsfähigkeit des erworbenen Vermögens durch das Ausmaß der insgesamt bewirkten Minderung des Vermögens. Zwar läßt auch Art. 14 GG eine Minderung des Vermögens durch Besteuerung und Inflation [1] zu; dennoch gebietet der Schutz des Eigentums vor seiner inneren Aushöhlung oder vor der Sozialisierung, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens nicht losgelöst davon gesehen werden kann, daß das Vermögen durch die inflationäre Aushöhlung ja bereits erheblich belastet wird.

Art. 14 GG schützt das Vermögen vor seiner Vernichtung, nicht jedoch vor seiner Minderung. Wo diese Grenze zwischen der Minderung und der Vernichtung anzusiedeln ist, ergibt sich aus der Intensität des durch Art. 14 GG bewirkten Schutzes. Ist diese Grenze jedoch bereits durch die Inflationierung des Vermögens erreicht,so ist damit auch gleichzeitig die Grenze der Belastbarkeit [2] gegeben. An dieser Grenze reduziert der Schutz des Art. 14 GG die steuerliche Leistungsfähigkeit auf

---

1) Siehe dazu die Rechtsprechungsübersicht bei Spanner, DStR 1975, S. 476.

2) Zur Berücksichtigung der inflationären Belastung bei der Einkommensteuer siehe G . Grube, Zur Anpassung des Einkommensteuergesetzes an die Geldentwertung, DStZ 1975,S.13.

null. Eine über diese Grenze hinausgehende Belastung bedeutet steuerrechtlich eine Besteuerung,bei der keine Leistungsfähigkeit gegeben ist, und verfassungsrechtlich eine Zerschlagung von Vermögen, die wegen Verstoßes gegen Art. 14 verfassungswidrig ist.

(3) beim Gebrauch von Vermögen

Bei der Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen normiert das bestehende Steuersystem in der Verwendung von Vermögen die dritte Hauptkategorie steuerlicher Leistungsfähigkeit. Nach der inneren Systematik des Steuersystems besteht diese dritte grundsätzliche Form der Leistungsfähigkeit selbständig neben den anderen. Nach der Ausgestaltung des bestehenden Steuersystems ist es für die Leistungsfähigkeit des Gebrauchs von Vermögen unerheblich, ob und wieweit dieses Vermögen bereits früher der steuerlichen Belastung unterlegen hat. Unerheblich ist danach auch die Herkunft des zur Verwendung gelangenden Vermögens; es kann sich um eine direkte Verwendung von Einkommen handeln [1], es kann aber auch eine Ausgabe akkumulierten Vermögens gegeben sein. Nach dem Willen des Gesetzes äußert sich die Leistungsfähigkeit darin,

---

1) So Tipke, Steuerrecht, S. 3o9, mit der Bezeichnung "Steuern auf die Einkommensverwendung"; ebenso ders., in: Wacke-Festschrift, S. 222.

daß Vermögen für bestimmte Zwecke verwendet wird. Diese eigene Kategorie der Leistungsfähigkeit zeugt auch von wertungslogischer Konsequenz. Durch den Gebrauch des Vermögens erwirbt der mit dieser Besteuerung Belastete Güter und Leistungen. Zugleich tritt er damit mit seinem Vermögen aus seiner persönlichen Sphäre heraus und bringt das Vermögen in irgendeiner Form an den Markt. Durch den Gebrauch gerät das Vermögen zwangsläufig in einen Bereich höherer Sozialbezogenheit. Während das Vermögen vor dem Gebrauch in einer sozialisolierten Zuordnung ausschließlich der abgegrenzten Sphäre des Besitzers zugehörte, wird diese Isolation durch den Gebrauch aufgegeben.
Ein weiterer Gesichtspunkt für eine wertend begründete Leistungsfähigkeit liegt in der Verbindung von dem Gebrauch des Vermögens und dem Zweck der Verwendung. Dem Gebrauch des Vermögens steht in dieser Art der Besteuerung immer gleichzeitig ein Erwerb vermögenswerter Güter und Leistungen gegenüber. Dem widerspricht nicht, daß der Gebrauch von Vermögen zum Zwecke des Erwerbs nicht in allen Fällen besteuert wird. Die Verwendung von Vermögen zum Erwerb vermögenswerter Güter und Leistungen von Privatpersonen ist zwar abgesehen von der Grunderwerbsteuer und der Kapitalverkehrsteuer für den Erwerber steuerfrei, doch daraus folgt nicht, daß beim Erwerber nicht eine Leistungsfähigkeit gegeben ist,son-

dern dies indiziert nur eine Lücke in der Besteuerung. Nach der Systematik des gegenwärtigen Steuersystems genügt der Gebrauch von Vermögen alleine nicht, damit eine Leistungsfähigkeit vorliegt, obwohl gerade die Teilnahme am Rechtsverkehr als Sozialpflichtigkeit des Gebrauchs von Eigentum (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG) in Betracht kommt [1]. Hinzu kommen muß stets der Zweck eines Erwerbs; andernfalls wäre auch der Gebrauch von Vermögen durch Verschenken für den Schenker steuerfplichtig [2].

Ein weiterer Anhaltspunkt für eine normative Leistungsfähigkeit des Gebrauchs von Vermögen findet sich in dem Zweck des Gebrauchs. Es entspricht Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG, den mit dem Gebrauch verbundenen Erwerb wertend zu erfassen und daran anschließend eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit zu normieren. Das bestehende System der Besteuerung des Gebrauchs bezieht diese Leistungsfähigkeit nicht auf die Person des Erwerbers, beispielsweise nach der Höhe des während eines Zeitraumes für den Gebrauch verwendeten Vermögens [3], sondern normiert sie objektbezogen nach der Art des durch den Gebrauch Erworbenen. Deutlich wird

---

1) Vgl. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 48.

2) Die Regelung in § 2o Abs. 1 ErbStG dient der Sicherung des Steueranspruchs, vgl. Troll, ErbStG, § 2o Rdn. 2.

3) Eine solche Besteuerung beinhaltet § 48 EStG.

dies an den unterschiedlichen Steuersätzen.

Teilweise unterscheidet das bestehende System auch noch danach, ob der Gesamtvorgang des Gebrauchs von Vermögen typischerweise eher einen Wechsel der Vermögensform oder einen Erwerb zum Zwecke des Verbrauchs beinhaltet. So sind verschiedene Formen des typischen Wechsels in der Anlage von Vermögen im Vergleich zur typischen Verbrauchsbesteuerung steuerlich geringer belastet, wodurch unter der Annahme eines wertungslogisch konsequenten System auch eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommen müßte [1]. Beispielsweise würde dies bedeuten, daß die Leistungsfähigkeit beim Gebrauch von Vermögen zum Zwecke des Erwerbs von Wertpapieren geringer ist als beim Erwerb von Konsumgütern, denn die prozentuale Belastung aufgrund der Börsenumsatzsteuer beträgt nur einen Bruchteil des Umsatzsteuersatzes. Im Sinne einer ontischen Bestimmung der Leistungsfähigkeit wird man dies nicht behaupten können; geht man von Nutzenvorstellungen aus, so müßte der hypothetische Nutzen elemenater Konsumgüter höher zu bewerten sein als der von Wertpapieren. Dementsprechend müßte im Sinne einer so verstandenen Leistungsfähigkeit die Belastung von Wertpapieren höher

---

1) Zum Versuch der Begründung der Leistungsfähigkeit bei den speziellen Rechtsverkehrsteuern siehe Tipke, in: Wacke-Festschrift, S. 223.

sein. Faßt man dagegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als steuerliches Rechtsprinzip auf, das verschiedene metasteuerrechtliche Prinzipien auf der Ebene des Steuerrechts integriert, so erfährt die rechtliche Leistungsfähigkeit in den Fällen des Gebrauchs von Vermögen, die als Gesamtvorgang typischerweise einen Wechsel der Vermögensanlage zum Inhalt haben, dadurch eine Begrenzung, daß die steuerliche Belastung des Wechsels der Vermögensanlage den Schutz des Art. 14 GG zu beachten hat. Der Eigentumsschutz verringert hier die Leistungsfähigkeit im Rechtssinne dadurch, daß er verbietet, den Wechsel in der Vermögensform als Ansatzpunkt einer Sozialisierung durch die Steuer zu nutzen. Daher müßten die unterschiedlichen Steuersätze auch im Falle der aus steuersystematischen Gründen wünschenswerten Integration der Grunderwerbsteuer und der Kapitalverkehrsteuern in die Umsatzsteuer beibehalten werden.

b) Gleichheit der Besteuerung

Gleichheit der Besteuerung und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit betreffen weitgehend das gleiche

Problem [1]. Die Gleichheit der Besteuerung ist in vielen Fällen erst dann gegeben, wenn eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vorliegt [2]. Insofern bedeutet Gleichheit der Besteuerung weniger formale Gleichheit der steuerlichen Belastung als vielmehr gleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit [3]. D.h., das Kriterium der Gleichheit oder Ungleichheit steuerlich zu erfassender Tatbestände ist das Rechtsprinzip der Leistungsfähigkeit. Insofern führt die Gleichheit der Besteuerung über die normative Bestimmung der Leistungsfähigkeit. Das Prinzip der Gleichheit der Besteuerung gebietet eine gleiche steuerliche Belastung dort, wo eine gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit gegeben ist, und verlangt eine ungleiche Besteuerung, wo das Rechtsprinzip der Leistungsfähigkeit normative Ungleichheit festlegt. Die

---

1) Über das Verhältnis zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und den Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung siehe Ossenbühl, Steuerlast, S. 9o.

2) So leitet auch das BVerfG das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ab, siehe BVerfGE 6, 55/7o; 9, 3/9; 9, 237/244; 13, 181/2o2.

3) Vgl. Klein, in: Geiger-Festschrift, S.7o5.

Unterscheidung von horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit [1] der Besteuerung verdeutlicht diesen Zusammenhang. Horizontale Gerechtigkeit ist dann gegeben, wenn im interpersonellen Vergleich gleiche Leistungsfähigkeit gleich belastet wird, während die vertikale Gerechtigkeit die Gleichheit der Besteuerung durch die Berücksichtigung ungleicher Arten der Leistungsfähigkeit zu verwirklichen sucht. Daher ist es ein Gebot der Gleichheit der Besteuerung, eine normativ unterschiedliche Leistungsfähigkeit steuerlich ungleich zu erfassen. [2].

Wie kein anderes Rechtsgebiet erlaubt das Steuerrecht eine Kalkülisierung [3] dieser Zusammenhänge. Aufgrund des Umstandes, daß die Rechtsfolgen des Steuerrechts in den Formen der Steuer und der Bemessungsgrundlage zahlenmäßig erfaßbar sind, läßt sich das Steuerrecht als eine kalkülisierbare Rechtsordnung interpretieren, in der die zahlenmäßigen Relationen Ausdruck und Niederschlag der Gerechtigkeits- und damit insbesondere

---

1) Vgl. Vogel, DStZ 1975, S. 411.

2) Zur Kollision zwischen Gleichheit und individueller Anpassung der Besteuerung siehe Neumark, Grundsätze, S. 100 f.

3) Hier handelt es sich um eine Kalkülisierung

auch der normativen Gleichheitsvorstellungen sind. Die normative Konsistenz und Transitivität des Steuerrechts ist daher unter diesem Aspekt einer leichteren Überprüfung zugängig, als dies in jedem anderen Rechtsgebiet der Fall ist. Geht man davon aus, daß die gebotene Gleichheit oder Ungleichheit der Besteuerung bei gleicher bzw. ungleicher Leistungsfähigkeit gegeben ist, so bringt die Progressionsformel mathematische Relationen gleicher Leistungsfähigkeiten zum Ausdruck [1]. Einer bestimmten Vervielfachung der der Einkommensteuer unterliegenden Bemessungsgrundlage folgt eine ungleiche, höhere Vervielfachung der Steuer, womit ein System unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit gleicher, zahlenmäßig aber verschiedener Relationen gegeben ist. Noch schwieriger wird die Frage steuerlicher Gleichheit im horizontalen Vergleich verschiedener Besteuerungsformen. Es ist nicht nur sophistisch, danach zu fragen, welche Gleichheitsbeziehung darin zum Ausdruck kommt, daß ein bestimmter Einkommensbetrag mit einem bestimmten Steuerbetrag be-

---

der Rechtsfolgen; zur Kalkülisierung des Rechts siehe Weinberger, ARSP 1971, S.4o4 ff.

1) Zur Kritik der Prämissen Schmidt, Steuerprogression, S.2o; Ossenbühl, Steuerlast, S.73.

lastet wird, während ein bestimmter Vermögenswert einer ganz anderen Belastung unterliegt, oder ob die ungleiche Belastung des Erwerbs und des Gebrauchs von Vermögen auch die Ungleichheiten, die zwischen diesen Kategorien bestehen, genügend und erschöpfend berücksichtigt [1].

Mit dem berechtigten Einwand der Rechtsprechung, daß diese Zusammenhänge von der Rechtsprechung nur begrenzt überprüfbar und weitgehend dem gesetzgeberischen Ermessen anheimgestellt sind [2], kann die Steuerrechtswissenschaft sich nicht zufrieden geben [3]. Auch der Einwand, die verschiedenen Besteuerungskategorien seien nicht miteinander vergleichbar, gilt nur bedingt. Die normative Einheit und Ordnung des Systems verlangt

---

1) Zum Problem der regionalen Gleichheit siehe Neumark, Grundsätze, S. 116; unter dem Gesichtspunkt der Bundesstaatlichkeit Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 80.

2) Vgl. BVerfGE 4, 219/243 f; 9, 201/206; 11, 64/71; 14, 221/238; 19, 354/367; 21, 12/26; allgemein dazu H. Spanner, Zur Verfassungskontrolle wirtschaftspolitischer Gesetze, DÖV 1972, S. 217; H. Krüger, Die verfassungsgerichtliche Kontrolle wirtschaftspolitischer Entscheidungen, DÖV 1971, S. 289.

3) Vgl. Tipke, in: Wacke-Festschrift, S. 214.

schon, daß Gleichheiten und Ungleichheiten der im System erfaßten Zusammenhänge auch in den Gleichheiten und Ungleichheiten der vom System ausgesprochenen Rechtsfolgen zum Ausdruck kommen. So wäre z.B. zu diskutieren, ob die Unterschiede zwischen Erwerb und Gebrauch von Vermögen überhaupt eine derart unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen, wie sie gegenwärtig gegeben ist, oder ob nicht das Muster von § 48 EStG den Ursprung einer neuen und systemgerechteren Form der personenbezogenen Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen enthält.

Das Gebot der Gleichheit der Besteuerung hat verschiedene Aspekte, deren Vermischung Anlaß zu Mißverständnissen gibt. Verfassungsrechtlich ist das Gleichheitsgebot vorgeprägt durch den Gleichheitssatz des Art. 3 GG und seine Anwendung auf das Steuerrecht [1]. Die wirtschaftliche Gleichheit hat ihren besonderen Niederschlag in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise [2] gefunden. Erläuterungsbedürftig ist noch das Gleichheitsprinzip als Grundsatz, der als ausfüllungsbedürf-

---

1) Dazu Klein, Gleichheitssatz, S. 84 ff.

2) Siehe A. Ackermann, Bedeutung und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Einkommen- und Vermögensteuerrecht, 1963.

tiges und eigenes Rechtsprinzip auf der Ebene des Steuerrechts besteht. Zwar wird das steuerrechtliche Gleichheitsprinzip hier entscheidend von dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz bestimmt, doch es bestehen insoweit Besonderheiten, als die Gleichheit der Besteuerung immer auf die Gleichheit der Leistungsfähigkeit bezogen ist [1] und damit ebenfalls wie das Leistungsfähigkeitsprinzip ein auf der Ebene des Steuerrechts bestehender und von verschiedenen anderen Prinzipien durchsetzter Wertungsgrundsatz ist. Diese Durchsetzung besteht primär aus den Grundrechten. So ist steuerliche Gleichheit immer eine Gleichheit unter dem Aspekt des Schutzes der Familie, des Schutzes des Eigentums oder des Schutzes der freien beruflichen Entfaltung. Steuerliche Gleichheit ist z.B. stets eine Gleichheit, die den Wettbewerbsprozeß nicht beeinträchtigen soll. Steuerliche Gleichheit schlägt dort in Ungleichheit um, wo eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung der beruflichen Betätigung eintritt. Faßt man die Gleichheit der Besteuerung als steuerrechtliche Konkretisierung metasteuerrechtlicher Prinzipien auf, so folgt z.B. die Begrenzung der Pro-

---

1) Vgl. Hensel, VSchrStFR 193o, S. 463.

gression aus dem rechtlichen Gleichheitsgebot. Dies scheint zunächst widersinnig; denn vordergründig verlangt gerade der Gleichheitssatz, die in der Progression manifestierte Wertung fortzusetzen, daß einem steigenden Einkommen eine steigende relative Belastung folgt. Insofern scheint die Begrenzung des Anstiegs der relativen Belastung bei einem bestimmten Prozentsatz einen Wertungsbruch zu indizieren. Ein solcher Wertungsbruch ist nur dann nicht gegeben, wenn keine steuerrechtliche Gleichheit der Zusammenhänge mehr besteht, d.h. kein durchgehender Anstieg zunehmender Belastbarkeit gegeben ist. Die dann gegebene Ungleichheit kann nur eine rechtliche, d.h. wertende sein; denn wäre sie eine ontische, so ist kein Grund für die Begrenzung der Progression ersichtlich.

Dies zeigt deutlich, daß steuerrechtliche Gleichheit und steuerliche Leistungsfähigkeit kaum voneinander zu trennen sind. Ob steuerrechtliche Gleichheit oder Ungleichheit gegeben ist,hängt von der Gleichheit der Leistungsfähigkeit ab [1]. Ist von einem bestimmten

---

1) So berücksichtigen die §§ 2 I-IV, 26, 26 b, 26 c, 32, 32 a, 33, 33 a EStG die persönliche Leistungsfähigkeit und schaffen erst dadurch die Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit.

Punkt des Einkommensteuertarifs keine überproportionale marginale Grenzbelastbarkeit mehr gegeben, weil aus Gründen des Schutzes aus Art. 12 GG die rechtliche Leistungsfähigkeit nur noch proportional und nicht mehr überproportional verläuft, so schlägt dies auch auf die normative Gleichheit des Steuerrechts durch. Eine Fortsetzung der Progression bis zu einem Grenzsteuersatz von loo % bei einem infinitesimal hohen Einkommen würde eine Ungleichbehandlung bedeuten, denn sie würde die rechtlich unumgängliche Ungleichheit, die in dem Eingreifen des Schutzes von Art. 12 GG besteht, nicht berücksichtigen und dadurch wesentlich Ungleiches gleich behandeln.

(l) Das Problem der Mehrfachbesteuerung

Ähnliche Überlegungen gelten für das Problem der Mehrfachbesteuerung. Diese stellt ein typisches Systemphänomen dar, und nur das System kann die Kriterien für die Feststellung und Beurteilung der Mehrfachbesteuerung liefern. Deutlich wird dies schon bei der Definition der Mehrfachbesteuerung. Bezeichnet man als solche eine Besteuerung, in der dasselbe Objekt oder das-

selbe Vermögen mehrfach steuerlich belastet wird [1], so stellt schon jede Besteuerung, die auf dasselbe Objekt periodisch erhoben wird, wie z.B. die Vermögensteuer oder die Grundsteuer, eine Mehrfachbelastung dar. Weiterhin erhebt sich die Frage, wann dasselbe Objekt oder Vermögen gegeben ist. Hier ließe sich ein Beispiel einer Anzahl von Mehrfachbelastungen konstruieren, indem man den Weg einer Vermögenseinheit vom Einkommen über die mehrfache Verwendung beim An- und Verkauf von Wertpapieren bis zum endgültigen Abfluß vom Steuerpflichtigen durch Verwendung zu Konsumzwecken verfolgt. Die hier bestehende Notwendigkeit, die Identität des Objekts abzugrenzen, bereitet aber erhebliche Schwierigkeiten. Stellt man dagegen auf die wirtschaftliche Mehrfachbelastung ab, so kommt man zwangsläufig zur Theorie der Steuerquellen. Die Mehrfachbelastung hängt dann davon ab, aus welcher Quelle die Steuer geleistet wird.

Sinnvoll scheint es nur, die Lösung vom System ausgehend zu suchen. Dabei zeigt sich, daß das bestehende Besteuerungssystem von der Existenz dreier unabhängig

---

1) Hiervon geht Tipke bei den Vermögenserträgen aus, vgl. Tipke, in: Wacke-Festschrift,S.218.

und nebeneinander bestehender Besteuerungskategorien ausgeht. Dadurch kommt es im Normalfall immer zu einer mehrfachen Belastung des Vermögens; in den systemtypischen Fällen unterliegt zumindest der Erwerb und der Gebrauch von Vermögen der Besteuerung [1].

Aufgrund dieses Nebeneinanders der Besteuerungskategorien von einer Mehrfachbesteuerung im Sinne einer systemwidrigen Erscheinung zu sprechen, ist daher nicht sinnvoll. Akzeptiert man diesen Gedankengang, so ist auch die sogenannte Mehrfachbesteuerung der Vermögenserträgnisse [2] nicht mehr existent. Ein Kriterium für die normative Abwehr der Mehrfachbesteuerung ergibt sich erst aus der Verbindung der Trichotomie der Besteuerungsformen mit dem Prinzip der Gleichheit der Besteuerung. Aus dieser Verbindung resultiert das Gebot, innerhalb der Kategorien der Besteuerung des Erwerbs, der Innehabung und des Ge-

---

1) Eine solche Besteuerung sehen auch die meisten Reformvorschläge vor, vgl. Haller, Steuern, S. 337; Neumark, Grundsätze, S. 395, KBI, Steuersystem, S. 126 ff.

2) Kritisch dazu Tipke, in: Wacke-Festschrift, S. 218.

brauchs von Vermögen das Vermögen bei gleicher Leistungsfähigkeit nicht mehreren Arten der Besteuerung zu unterwerfen.

In der Kategorie Erwerb von Vermögen ist dies nach der Reform der Körperschaftsteuer [1] nicht mehr der Fall. Durch das Anrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer ist die Doppelbelastung der Gewinne gemindert. Zugleich indiziert diese Reform eine verstärkte Ausrichtung des Steuerrechtssystems auf das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Das dem alten KStG zugrundeliegende Prinzip der steuerrechtlichen Berücksichtigung der zivilrechtlichen Besonderheit der juristischen Person [2] ist gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgetreten.

In der Kategorie Innehabung von Vermögen bestehen durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer noch Mehrfachbesteuerungen, die eine ungleiche Belastung beson-

---

1) Dazu F. Klein, Reform der Körperschaftsteuer, Steuer-Kongress-Report 1975, S. 75 ff.

2) Vgl. D. Schneider, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StW 1975, S. 1oo und 1o4.

derer Vermögensarten bewirken und damit systemwidrig sind. Eine besondere Besteuerung von Grund und Boden neben der allgemeinen Vermögensteuer ist aus dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit nicht gerechtfertigt. Das gelegentlich auftretende Argument, Grund und Boden sei eine im Hinblick auf Kriege und Inflationen höchst sichere Vermögensanlage, stimmt nur bedingt [1] und hält gerade einer normativen Betrachtung nicht stand; denn die staatlicherseits mitverschuldete Inflation sollte nicht als Begründung einer Mehrfachbesteuerung dienen [2].

Auch die Gewerbesteuer ist im Sinne dieser Kriterien eine systemwidrige Mehrfachbesteuerung. Soweit es sich um eine Besteuerung des Gewerbevermögens handelt, besteht diese neben der allgemeinen Vermögensteuer; soweit kein Gewerbevermögen vorhanden ist, stellt sie eine Besteuerung ohne eine entsprechende Leistungsfähigkeit durch Innehabung von Vermögen dar. Selbst wenn man der

---

1) So stellte der Lastenausgleich auch eine Abschöpfung der durch die Währungsumstellung entstandenen Gewinne dar.

2) Weiterhin ist zu berücksichtigen, daß die Bodenwertsteigerungen zum Teil nur Ausdruck der Inflation sind.

an rechtlichen Gesichtspunkten orientierten Klassifizierung nicht folgt und sie statt als Besteuerung der Innehabung von Vermögen als eine einkommensteuerähnliche Steuer ansieht, stellt sie auch in der Kategorie Erwerb von Vermögen eine Doppelbesteuerung dar und besteuert dann aufgrund ihrer teilweisen Gewinnunabhängigkeit auch solche Größen, die nach der Wertung des EStG keine Leistungsfähigkeit repräsentieren. Soweit sie sich dagegen aus Äquivalenzgesichtspunkten [1] rechtfertigt, sollte sie nicht als Steuer, sondern als Gebühr erhoben werden [2].

In der Kategorie der Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen stellen alle speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern, wie die Zuckersteuer, die Kaffeesteuer, die Tabaksteuer oder die Salzsteuer eine Doppelbesteuerung [3]

---

1) Das BVerfG vertritt die Ansicht, die Gewerbesteuer werde durch das Äquivalenzprinzip und den Gedanken einer zusätzlichen Besteuerung des fundierten Einkommens getragen; siehe BVerfGE 13, 331/348; 26, 1/11.

2) Siehe die Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, S. 696.

3) Darüber hinaus wirken diese Steuern regressiv, vgl. Haller, Steuern, S. 154.

des zum Erwerb dieser Waren verwendeten Vermögens dar. Teilweise ist dadurch nicht nur das Gleichheitsgebot verletzt, sondern es liegen auch gravierende Systembrüche vor. Während das UStG in Form des halben Steuersatzes z.B. beim Erwerb von Salz von einer verminderten Leistungsfähigkeit ausgeht, wird eine gesonderte Salzsteuer erhoben. Soweit bestimmte Steuern wie die Tabaksteuer und die Alkoholbesteuerung aus gesundheitspolitischen Erwägungen begründet werden, ist die Stichhaltigkeit dieser Argumentation daran zu messen, daß diese Steuern meist in Zeiten vermehrten staatlichen Finanzbedarfs erhöht wurden. Insofern ist es illusorisch, gerade im Hinblick auf diese Steuern ein Durchsetzen der normativen Kraft des Systemgedankens gegenüber der des Faktischen - sprich: der Höhe des Steueraufkommens - zu erwarten.

(2) Lücken der Besteuerung

Auch die Existenz von Besteuerungslücken stellt einen Verstoß gegen das Prinzip der normativen Gleichheit der Besteuerung dar. Besteuerungslücken bedeuten einen Verzicht der Besteuerung dort, wo bei konsequenter Anwendung der Wertungen des Systems eine Besteuerung stattfinden muß. Die mangelnde wertungslogische Kon-

sequenz führt in diesen Fällen zu einem Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip; im Hinblick auf den übrigen Regelungszusammenhang des Systems ebenfalls zu besteuernde Tatbestände sind von der Besteuerung ausgenommen, wodurch das Prinzip der Universalität der Besteuerung verletzt ist.

Zu beachten ist, daß die Beurteilung von Besteuerungslücken sich nach den Wertungen des Systems zu richten hat. Eine Besteuerungslücke liegt daher nicht schon dann vor, wenn ein Prinzip des Systems partiell eingeschränkt ist. Solange eine solche Einschränkung durch eine systemgerechte Abwägung zu anderen Prinzipien gerechtfertigt ist, liegt zwar eine Nichtbesteuerung, nicht aber Besteuerungslücke im Sinne einer systemwidrigen Erscheinung vor. Dies ist in vielen Fällen der Gewährung von Freibeträgen und Freigrenzen der Fall. Meist ist hier das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit deswegen nicht verletzt, weil es durchaus sozialstaatlichen Vorstellungen entspricht, gewisse Minimalbeträge von der Besteuerung auszunehmen. Doch selbst wenn man darin einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sehen wollte, liegt damit dann noch keine Systemwidrigkeit vor, wenn diese Regelungen wie im Falle der Pauschalierungen durch das ebenfalls zum Steuerrechtssystem gehördende Prinzip der verwaltungstechnischen

Einfachheit und Praktikabilität [1] begründet sind. Gerade das Systemdenken verbietet die ausschließliche Orientierung an nur einem Prinzip und verlangt, das System als ergänzendes und beschränkendes Zusammenspiel verschiedener Prinzipien zu verstehen, das auch so weit gehen kann, daß ein Fundamentalprinzip durch ein Verfahrensprinzip eingeschränkt wird. Beurteilungsbasis für das Ausmaß dieser Einschränkbarkeit wiederum ist das System; die Systemwertigkeit der Prinzipien, insbesondere ihre Wertigkeitsdifferenz bestimmt die grundsätzliche Zulässigkeit und das Ausmaß der Einschränkung.

Auf die Trichotomie der Besteuerungsarten bezogen ist eine Lücke der Besteuerung stets dann indiziert, wenn bestimmte Formen des Erwerbs, der Innehabung und des Gebrauchs von Vermögen von der Besteuerung ausgenommen sind. Im Rahmen der Besteuerung des Erwerbs von Vermögen ist dies bei Bezügen infolge Erbauseinandersetzung [2], bei Ausstattungen und Aussteuern,

---

1) Siehe Neumark, Grundsätze, S. 357 ff.; G. Felix, Praktikabilitätserwägungen als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, in: Spitaler-Festschrift, 1958, S. 124.

2) Siehe Littmann, DStR 1972, S. 227.

bei Einkünften aus Zufallserfindungen, bei Ehrenpreisen, bei Abfindungen zur Ablösung einer Rente und bei Spiel- und Wetteinkünften der Fall [1].

Im Rahmen der Besteuerung der Innehabung von Vermögen konzentriert sich das Problem der Besteuerungslücke besonders auf die Wertzuwachsbesteuerung [2]. Zunächst würde die Beschränkung einer solchen Steuer auf Bodenwertsteigerungen [3], wie Neumark [4] fordert, eine ungerechtfertigte Sonderbelastung bedeuten. Neben der bereits bestehenden Grundsteuer würde damit eine zweite Sondersteuer geschaffen. Die Systemadäquanz einer generellen Vermögenswertzuwachssteuer richtet sich primär nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Beschränkt man sich auf einen rein wirtschaftlichen Begriff der Leistungsfähigkeit, so ließe sich argumentieren, daß Wertzuwächse Vermögensmehrungen darstellen, die sich unter

---

1) Allgemein dazu K. Wiemer, Nicht einkommensteuerpflichtige Einkünfte, 1962.

2) Dazu G. Zink, Probleme einer Wertzuwachsbesteuerung, StW 1973, S. 15o.

3) Vgl. H. Janning, Bodenwert und Städtebaurecht, 1976; F. Klein, Bodenwertzuwachssteuern und Art. 14 GG, DÖV 1973, S. 433.

4) Neumark, Grundsätze, S. 338.

Umgehung der im Rahmen des Erwerbs von Vermögen steuerpflichtigen Tatbeständen einstellen. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß diese Argumentation auf eine Doppelbesteuerung des Vermögens hinausläuft und darüber hinaus die Rechtselemente des Begriffs der steuerrechtlichen Leistungsfähigkeit verkennt. Leistungsfähigkeit als Rechtsprinzip verlangt, den Begriff im Lichte des Art. 14 GG zu sehen. Steuerliche Leistungsfähigkeit in diesem Sinne ist nur gegeben, solange zulässigerweise in den Schutz des Art. 14 GG eingegriffen wird. Ein grundrechtswidriger Eingriff ist jedoch bei einer merklichen Wertsteigerungsbesteuerung zu erwarten. Die Wertsteigerung des Vermögens stellt eine wertmäßige Vergrößerung des Vermögens dar. Sie vollzieht sich durch eine bewertete Ausweitung der Substanz und ist kein Ertrag. Sie ist auch kein Wertzuwachs im Rechtssinne; dem Vermögen wächst nicht weiteres Vermögen wie im Falle akkumulierter Erträge zu, sondern sie resultiert nur aus einer Höherbewertung. Die der "Zuwachs"-besteuerung zugrundeliegende Unterscheidung von vorhandener und "zugewachsener" Substanz ist eine Fiktion, die ein Hinzukommen von Substanz fingiert. Sie verkennt schon durch den begrifflichen Fehlgebrauch als "Zuwachs"-besteuerung die unveränderte Einheit der

Substanz und stellt daher einen Eingriff in diese Substanz dar, dessen Rechtmäßigkeit an Art. 14 GG zu messen ist.

In der Kategorie der Besteuerung des Gebrauchs von Vermögen ist eine Besteuerungslücke dann indiziert, wenn bestimmte Formen des Gebrauchs von Vermögen zum Zwecke des Erwerbs nicht besteuert werden. Gegegenwärtig ist dies bei allen Formen des Erwerbs von Privatpersonen der Fall, die nicht von der allgemeinen Umsatzsteuer und den besonderen Umsatzsteuern erfaßt werden. Dies führt zu systemwidrigen Ungleichbehandlungen, was im Beispiel der umsatzsteuerlichen Behandlung des Gebrauchtwagenhandels offenbar wird. Im gegenwärtigen System ist diese Lücke nur schwer zu schließen; das Problem könnte nur durch eine generelle Vermögensgebrauchsbesteuerung nach Art des § 48 EStG gelöst werden.

(3) Systembrüche

Auch Systembrüche bedeuten einen Verstoß gegen die Gleichheit der Besteuerung. Sie offenbaren einen Mangel an wertungslogischer Konsistenz und Transitivität. Das bedeutet nicht, daß ein Systembruch bereits dann gegeben ist, wenn ein Prinzip oder eine Wertung in bestimmten Fällen nicht konsequent zu Ende geführt ist.

Solange die Durchbrechung eines Prinzips durch ein anderes Prinzip des Systems geschieht und diese Prinzipienabwägung in Einklang mit den Wertungen des Systems steht, ist ein Systembruch nicht gegeben. Charakteristisch für viele vermeintliche Systembrüche ist, daß diese gegenseitige Beschränkung der Prinzipien [1] verkannt wird. Dagegen ist typisch für Systembrüche, daß an verschiedenen Stellen des Systems unterschiedliche Wertigkeiten bestimmter Prinzipien festgelegt werden, so daß eine im ganzen System durchgehende Rangordnung bei der Kollision zweier Prinzipien nicht ersichtlich ist. Während in einer bestimmten Konstellation ein Prinzip gegenüber einem anderen dominiert, ist in einer anderen Konstellation eine umgekehrte Dominanz der Prinzipien gegeben, ohne daß aus dem Unterschied der Konstellationen oder aus Gesichtspunkten des Systems ein Anhaltspunkt für die Umstellung der Wertigkeit der Prinzipien erkennbar ist. Dadurch geht die wertungslogische Einheit und Ordnung des Systems verloren, und es kommt zu den verschiedentlich aufgezeigten Ungereimtheiten und Widersprüchen des Steuerrechts [2].

---

1) Vgl. Canaris, Systemdenken, S. 113 ff.

2) Vgl. Tipke, in: Paulick-Festschrift, S. 391; ders., StW 1971, S. 2; Voss, ZRP 1973, S. 37.

Beispielhaft für einen solchen Mangel an Konsistenz und Transitivität der Konfliktentscheidungen bei Prinzipienkollisionen ist die unterschiedliche Regelung der Besteuerung juristischer Personen in der Einkommens- und Vermögensbesteuerung. Hier kollidieren zwei Prinzipien. Das Prinzip der steuerrechtlichen Berücksichtigung der zivilrechtlichen Selbständigkeit [1] der juristischen Person, also das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung [2], verlangt eine eigenständige Besteuerung der juristischen Person [3]. Andererseits läßt sich aus dem Prinzip der Besteuerung nach gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Forderung ableiten, steuerlich diese Eigenständigkeit zu vernachlässigen, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zwar läßt sich über die Stichhaltigkeit der hinter diesen Prinzipien stehenden Argumentation sowie über das Rangverhältnis der Prinzipien

---

1) Zur zivilrechtlichen Basis des Steuerrechts siehe Tipke, JbFStR 197o/71, S. 1o8 ff.

2) Siehe W. Eckhardt, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb 1961/62, S. 77.

3) Zur Regelung in anderen Staaten, Mennel, StW 1973, S. 7.

untereinander streiten [1]; ein Systembruch entsteht aber, wenn diese Prinzipienkollision in verschiedenen Gesetzen unterschiedlich entschieden wird. Dies ist bei der Vermögens- und Einkommensbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne der Fall. Das VStG hat sich in § 1 Abs. 1 Ziff. 2 für die Beachtung der zivilrechtlichen Selbständigkeit entschieden und eine Vermögensteuerpflicht der dort im einzelnen aufgeführten juristischen Personen festgelegt, während nach der Reform der Körperschaftsteuer in der Einkommensbesteuerung dieses Prinzip zurücktritt und das andere dominiert [2]. Solche Systembrüche zerstören die innere Einheit und Ordnung des Systems.

---

1) Zur Abwägung der Prinzipien siehe D. Schneider, StW 1975, S. 1oo; Tipke, JbFStR 197o/71, S. 1o9; KBI, Steuersystem, S. 161.

2) Allerdings läßt sich § 1 Abs. 1 Ziff. 2 VStG noch mit der Anonymität des Vermögens rechtfertigen.

3. Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung

Neben den Grundprinzipien der Besteuerung gehen die aus dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung fließenden Prinzipien in das Steuerrecht ein. Sie betreffen weniger den inneren Aufbau des Steuersystems als vielmehr das Verfahren der Besteuerung und den Geltungsgrund der Steuer [1]. In ihnen kommt der öffentlich-rechtliche Charakter des Steuerrechts zum Tragen. Hauptprinzip ist hier der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit oder Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Hiernach ist eine Besteuerung nur zulässig, sofern und soweit sie gesetzlich angeordnet ist, d.h. ein Tatbestand gesetzlich gegeben ist, an den die Besteuerung als Rechtsfolge anschließt. Konkretisiert wird dieser Grundsatz durch das Prinzip der Tatbestandsbestimmtheit, durch das grundsätzliche Rückwirkungsverbot, das Analogieverbot und das Prinzip des Vertrauensschutzes. Die Wahrung dieser Prinzipien garantiert die Rechtssicherheit im Steuerrecht und die Rechtsstaatlichkeit der Abgabenerhebung.

---

1) Im einzelnen vgl. Tipke, Steuerrecht, S. 23 ff; Kruse, Steuerrecht, S. 35 ff.

SCHLUSS: DAS SYSTEM ALS GRUNDLAGE DER AUSLEGUNG UND RECHTSFORTBILDUNG IM STEUERRECHT

Die Frage, ob das bestehende Steuerrecht als ein System im Sinne einer teleologisch-systematischen Einheit innerer Ordnung und Wertung bezeichnet werden kann, kann auch nach dieser Untersuchung nicht definitiv entschieden werden. Ihre Beantwortung hängt von der Strenge der Beurteilung ab. Zurückzuweisen ist jedoch jene Kritik, die das Steuerrecht pauschal als chaotisch ansieht. Im Grunde ist es eher erstaunlich, daß sich die Grundsätze eines idealen Steuerrechtssystems anhand des historisch gewachsenen Systems entwickeln lassen. In den Grundzügen weist das bestehende Steuersystem durchaus jene Eigenschaften auf, die von der Besteuerung im sozialen Rechtsstaat zu erwarten sind.

Einige Systemwidrigkeiten, wie die Gewerbesteuer oder die mehrfachbelastenden Bagatellsteuern, bedürften der Reform. Zu überprüfen sind auch gerade im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gewährleistete Freiheit die Auswirkungen, die sich aus dem Gesamtsystem der Steuern

ergeben [1]. Gerade hier zeigt sich ein Mangel an gesetzgeberischer Rationalität [2], der auf Dauer eine Zusammenhanglosigkeit der Besteuerungsformen zur Folge hätte.

Vorrangige Aufgabe ist es daher, das System des Steuerrechts stärker in den Vordergrund zu stellen. Für die Steuerrechtswissenschaft bedeutet dies, daß die gelegentlich vernachlässigte Dogmatik des Steuerrechts explizit zu entwickeln ist. Diese Aufgabe ist der Steuerrechtswissenschaft sowohl im Hinblick auf die Ausbildung als auch hinsichtlich der Fortbildung des Steuerrechts gestellt. Für die Auslegung und Anwendung beinhaltet das System jene Grundlage, auf der die damit verbundene Rechtsschöpfung gründet. Für die Fortbildung des Steuerrechts, insbesondere die gesetzgeberische, entsteht der Steuerrechtswissenschaft die Aufgabe, den an der Entwicklung der Steuergesetze Beteiligten [3] das Bewußtsein für die Steuerrechtsdogmatik zu vermitteln und ihnen durch ein explizit entwickeltes System des Steuerrechts die Grundlage für die Schaffung einer systematischen Steuerordnung zu liefern.

---

1) Vgl. K. Barth, Wird das deutsche Vielsteuersystem in seiner heutigen Gestalt den Anforderungen an eine tragbare Unternehmensbelastung gerecht ?, DStZ 1976, S. 299.

2) Vgl. Mösbauer, DStR 1975, S. 681.

3) Vgl. Tipke, DStZ 1975, S. 4o8.

LEBENSLAUF

Am 17. August 1948 wurde ich als Sohn des Kaufmanns Karl Scheipermeier und seiner Ehefrau Elisabeth, geb. Fleermann, in Emsdetten geboren.

Im Jahre 1955 wurde ich an der Marienschule in Emsdetten eingeschult. Von 1959 bis 1967 besuchte ich das Gymnasium Martinum in Emsdetten. Hier erhielt ich am 15. Juli 1967 das Zeugnis der Reife.

Zum Wintersemester 1967/68 nahm ich das Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Universität Münster auf. Nach drei Semestern wechselte ich zum Sommersemester 1969 an die Universität Freiburg i.Br., wo ich zusätzlich Rechtswissenschaften studierte. Am 21. Oktober 1971 bestand ich die Diplomprüfung für Volkswirte.

Anschließend arbeitete ich neben dem juristischen Studium an einer volkswirtschaftlichen Dissertation über das Thema "Erfahrung und Methode" (Berlin 1975). Die Promotion schloß ich mit der mündlichen Prüfung am 5./6./7. November 1974 ab.

Am 27. Juni 1975 legte ich die Erste juristische Staatsprüfung vor dem Landesjustizprüfungsamt in Freiburg i.Br. ab.

Seit dem 1. Juli 1975 stehe ich als Referendar im Vorbereitungsdienst des Landes Nordrhein-Westfalen im Bezirk des Oberlandesgerichts Hamm.

Seit dem 13. August 1974 bin ich mit der Zahnärztin Dr. Hildegund Scheipermeier, geb.Pieper, verheiratet.

Dissertationsdruck
GmbH & Co. KG.
86 Bamberg · Hohe-Kreuz-Str. 9b · Tel. 0951/21617[5 44 14]

M. SCHADEL